

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: علوم اقتصادية التخصص: محاسبة و مراقبة التسيير

دور التدقيق المحاسبي المالي في حوكمة الشركات

د.إاسة حالة مؤسسة مناء مستغانم

تحت إشراف الاستاد:

مقدمة من طرف الطالب:

د.ودان بوعبد الله

مهدي عمر

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	د.بن حمو محمد عصمت	استاد محاضر	جامعة مستغانم
مقررا	د.ودان بوعبد الله	استاد محاضر	جامعة مستغانم
مناقشا	د.قوار حبيب عبد الله	استاد محاضر	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2016/2017

شكر و عرفان

أشكر الله سبحانه وتعالى الذي وفقنا لانجاز هذا العمل،

فهو القائل (لئن شكرتم لأزيدنكم).

ولقول رسول الله عليه الصلاة والسلام (من لم يشكر الناس لم يشكر الله)

لا يسعني إلا أن أتقدم بجزيل الشكر والعرفان والتقدير إلى

الوالدين الكريمين والأستاذ ودان بوعبد الله الذي لم يبخل علينا بالكثير من وقته

في تقديم من النصائح القيمة، وعلى تواضعه اللامتناهي في المعاملة.

فكان نعم المشرف.

اهداء

لي من سهرت الليالي لأجلي ومدتني بالقوة والعزيمة هي قنديل طريقي ومصباح حياتي، إلى الشمعة التي تنير طريقي نبع الحب وفيض الحنان شمس حياتي ودنيايا "أمي الغالية" وإلى من رباني فأحسن تربيتي وجعل العلم منهجي وغايتي في الحياة، أهدي له ثمرة جهدي التي هي أيضاً بذرة غرسه "أبي الحنون" أطال وبارك الله في عمره.

إلى من لا يكتمل بدر البسمة إلا بوجودهم ولا يحلوا عبق الحياة إلا بهم اخواتي الأعزاء حمو؛ فاطمة الزهراء والكتكوت يوسف زكرياء.

إلى كل من تعرفت عليهم ولم ألقى منهم سوى الاحترام والتقدير فربطتني بهم علاقة أخوة أكثر منها صداقة على حسن تعاونهم معي في مشواري الدراسي وكل طلبة العلوم التجارية 2017.

ومن في قلبي ولم يكتبهم قلبي إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي.

الفهرس

الفهرس

الصفحة	الموضوع
	شكروعرفان
	إهداء
	الملخص
I	الفهرس
	قائمة الأشكال
01	المقدمة العامة
	الفصل الأول: التدقيق المحاسبي المالي
04	تمهيد
05	المبحث الأول: عموميات حول التدقيق المحاسبي المالي.
05	المطلب الاول:التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي المالي
05	المطلب الثاني:التعاريف المختلفة للتدقيق المحاسبي المالي
07	المطلب الثالث:أهمية التدقيق المحاسبي المالي
10	المبحث الثاني : تنفيذ التدقيق المحاسبي المالي.
10	المطلب الاول:التخطيط و الاشراف في عملية التدقيق المحاسبي المالي
12	المطلب الثاني:الادلة و القرائن في عملية التدقيق المحاسبي المالي
14	المطلب الثالث:معايير اعداد التقرير
15	المبحث الثالث : علاقة التدقيق الخارجي بالتدقيق الداخلي للشركة.
15	المطلب الاول:علاقة التدقيق الخارجي بالتدقيق الداخلي للشركة
17	المطلب الثاني:العوامل الداعمة للتكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي
20	المطلب الثالث:دور التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية
22	خلاصة
	الفصل الثاني : مفاهيم حول حوكمة الشركات
23	تمهيد

الفهرس

24	المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات.
24	المطلب الاول: مفهوم حوكمة الشركات
25	المطلب الثاني: دور حوكمة الشركات
26	المطلب الثالث: خصائص حوكمة الشركات
29	المبحث الثاني: الإطار الفكري لحوكمة الشركات.
29	المطلب الاول: أهمية و أهداف حوكمة الشركات
32	المطلب الثاني: مبادئ حوكمة الشركات
34	المطلب الثالث: آليات حوكمة الشركات
36	المبحث الثالث: علاقة التدقيق المحاسبي المالي بحوكمة الشركات.
37	المطلب الاول: دور التدقيق في حوكمة الشركات
39	المطلب الثاني: العلاقة بين التدقيق الداخلي و حوكمة الشركات
40	المطلب الثالث: علاقة لجنة التدقيق بحوكمة الشركات و آليات تنفيذها
43	خلاصة
	الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمؤسسة ميناء مستغانم
44	تمهيد
45	المبحث الأول: تقديم مؤسسة ميناء مستغانم
45	المطلب الاول: لمحة تاريخية لمؤسسة ميناء مستغانم
46	المطلب الثاني: بيئة العمل داخل مؤسسة
48	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميناء مستغانم
51	المبحث الثاني: آليات التدقيق المحاسبي المالي في المؤسسة
51	المطلب الاول: تحديات مؤسسة ميناء مستغانم
52	المطلب الثاني: هيكل التدقيق الداخلي في المؤسسة
53	المطلب الثالث: التدقيق المحاسبي المالي في مؤسسة ميناء مستغانم

الفهرس

	خلاصة
57	الخاتمة العامة
62	قائمة المراجع

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
28	خصائص حوكمة الشركات	(01-II)
48	الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميناء مستغانم	(02-III)
52	هيكل التدقيق الداخلي في المؤسسة	(03-III)
53	الوضع التنظيمي للتدقيق المحاسبي المالي	(04-III)
55	مخطط يبين العلاقة بين التدقيق المحاسبي المالي وحوكمة الشركات	(05-III)

المقدمة

المقدمة العامة

1-تقديم :

تعتبر مهنة المحاسبة والتدقيق إحدى المهن التي تتمتع بدور اقتصادي واجتماعي مهم على مستوى الأفراد والشركات والقطاعات من حيث توجيه القرارات الاقتصادية، ولها تمثيل كبير في مجتمع الأعمال بالدولة و تزداد أهميته كلما زادت المعايير الشفافية للشركات الخاصة والعامة، ومن هنا نجد مهنة المحاسبة والتدقيق قد تصدرت قائمة الخدمات الصادرة عن منظمة التجارة العالمية باعتبارها مرآة الأداة المالي والاقتصادي وضرورتها للشركات.

و اذا كانت مهنة المحاسب تشكل أداة ضبط الأعمال المالية للشركات بأنواعها المختلفة وإنتاج البيانات والتقارير المالية؛ فان مهنة التدقيق لها مهمة كبيرة، حيث تقع عليها مسؤولية التحقق والتدقيق لتقرر برأي في قاطع لا غموض فيه عن صدق وعدالة البيانات المالية، إلا أنها تعبر بصدق عن المركز المالي للشركة وفقا للقانون بما يمكن مستخدمي البيانات المالية، داخليا وخارجيا باتخاذ القرارات الصائبة التي تكفل استمرار تلك الشركات ومساهمتها في تقوية وتدعيم الاقتصاد الوطني، كما يمثل التدقيق المحاسبي أحد أهم عناصر حوكمة الشركات كآلية تعمل على ضبط العمل داخلها خاصة عند توسع قاعدة المساهمين، حيث اعتمدت الشركات التي تعتمد على قدرتها متفردة على تقرير أعمالها المستمرة ونجاحها في تحقيق أهدافها التي تهتم بشكل أو بآخر على الرقابة والتدقيق.

وقد تغير مفهوم حوكمة الشركات إلى صدارة الأحداث وأضحى قضية رئيسية بالنسبة لمجتمعات الأعمال في أي اقتصاد من الاقتصاديات الأخذ في العولمة بصورة متزايدة، وتحتاج حوكمة الشركات إلى العديد من الآليات والوسائل والأدوات للتطبيق الجيد لها سواء داخل الشركة كمجلس الإدارة، لجنة التدقيق، التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي والأنظمة والقوانين التي تنظم عمل الشركات بما يضمن تطبيق مبادئها.

2-الإشكالية الرئيسية:

انطلاقا من هذا الواقع، يهدف التدقيق المحاسبي والمالي بمعناه الواسع إلى تسيير المخاطر التي تهدد المصالح المشتركة في الشركات، وذلك من خلال تقييم مستمر أو دوري لنظام الرقابة الداخلي، الحكم على نوعية التسجيل المحاسبي، وكذا مصداقية القوائم المالية من طرف محترف داخل المؤسسة (مدقق داخلي) أو طرف محايد (مدقق خارجي). كما يسهر المدقق على ضمان جودة المعلومة المالية المستعملة من طرف المتعاملين الاقتصاديين (المساهمين الأصليين، مصلحة الضرائب، البنوك، مستثمرين محتملين...) وبهذا يمكن القول أن التدقيق أداة من أدوات حوكمة الشركات، وضمان جودة المعلومة المالية لكل المتعاملين الاقتصاديين معها.

إن هذا الموضوع الإشكالية التي تدور في مجملها حول مايلي:

ماهو دور التدقيق المحاسبي المالي في حوكمة الشركات؟ في مؤسسة ميناء مستغانم

3-الأسئلة الفرعية:

1-ماهو التدقيق المحاسبي المالي؟وماذا نقصد بحوكمة الشركات؟.

2- ما واقع تطبيق حوكمة الشركات في المؤسسات المينائية؟ وبصفة خاصة ميناء مستغانم

3-هل تساعد وظيفة التدقيق المحاسبي المالي في حوكمة الشركات من خلال ضمان التطبيق السليم لمبادئها؟

المقدمة العامة

4-فرضيات الدراسة:

كإجابات مبدئية للأسئلة المطروحة وضعنا مجموعة من الفرضيات التي سنحاول من خلال دراستنا التحقق من مدى صحتها أو خطئها وهي كالتالي:

1-التدقيق المحاسبي المالي هو فحص للقوائم المالية؛

2- هناك تطبيق فعلي لحوكمة الشركات في المؤسسات المينائية؛

3-توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق المحاسبي المالي ومبادئ حوكمة الشركات.

5-أهمية الدراسة:

ترجع أهمية هذه الدراسة إلى الحاجة الملحة للمؤسسة إلى محيط رقابي يساعد إدارة المؤسسة على تحمل مسؤولية تحقيق الأهداف وتطبيق السياسات والإجراءات اللازمة والمحافظة على كيان المؤسسة و ضمان لها الاستمرار والنمو في ظل بيئة متغيرة بالإضافة إلى مايلي :

دور المراجعة الداخلية كأداة اتصال وتبادل المعلومات بين المستويات الإدارية وتفعيل كفاءة العاملين؛

- أهمية التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية كمصدر أساسي للمعلومة واتخاذ القرارات؛

- محاولة تحديد إطار نظري للمراجعة الداخلية، مع تباين مدى استفادة عملية اتخاذ القرار من التدقيق الداخلي الداخلية.

6-أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

تظهر من خلال الشرح كيفية مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية في جميع المستويات الإدارية؛

- معرفة مدى اعتماد المؤسسات الجزائرية للمراجعة الداخلية بجميع مقوماتها الأساسية؛

- مدى وعي المؤسسات الجزائرية بأهمية المراجعة الداخلية كأسلوب اتخاذ القرار؛

- مدى الاعتماد على المراجعة الداخلية في المؤسسات الجزائرية لاتخاذ القرار بكفاءة و فعالية وكمصدر أساسي للمعلومة؛

محاولة تشخيص واقع التدقيق الداخلي في المؤسسة الجزائرية ممثلة في مؤسسة ميناء مستغانم للوقوف على أهمية التدقيق الداخلي كوظيفة، وما هو الدور الذي تلعبه هذه الوظيفة بالنسبة لهذه المؤسسة في العملية التسييرية فيه من جهة، واتخاذ القرار من جهة أخرى.

7-حدود الدراسة

*الحدود الزمنية: تمتد فترة الدراسة من مارس إلى غاية ماي

*الحدود المكانية: وشملت مؤسسة ميناء مستغانم

تقتصر هذه الدراسة على دور التدقيق المحاسبي المالي في حوكمة الشركات.

المقدمة العامة

8-المنهج المتبع في الدراسة:

تستدعي طبيعة موضوع الدراسة استخدام منهج الوصفي و التحليلي بأغراض الموضوع الذي يدخل ضمن الدراسات الاقتصادية، لهذا يكون المنهج وصفيًا في بعض الأجزاء المرتبطة بالمدخل العلمي للتدقيق بصفة عامة والتدقيق المحاسبي المالي بصفة خاصة، كما يكون تحليليًا في الجوانب المتعلقة بالربط المباشر بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات من خلال العلاقة السببية القائمة بينهما.

9-خطة الدراسة :

انطلاقًا من طبيعة الموضوع والأهداف المنصوبة، ومن أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة تم تقسيم موضوع البحث إلى ثلاثة فصول بعد المقدمة، فتطرقنا في الفصل الأول إلى الجانب النظري الذي يحتوي على التدقيق المحاسبي المالي مقسم إلى ثلاثة مباحث حيث المبحث الأول تناول عموميات حول التدقيق المحاسبي المالي والمبحث الثاني في تنفيذ التدقيق المحاسبي المالي أما المبحث الثالث فكان حول علاقة التدقيق الخارجي بالتدقيق الداخلي للشركة.

أما الفصل الثاني يحتوي على مفاهيم أساسية على حوكمة الشركات مقسم إلى ثلاث فصولنا في المبحث الأول ماهية حوكمة الشركات والمبحث الثاني الإطار الفكري لحوكمة الشركات؛ أما المبحث الثالث فذكرنا فيه علاقة التدقيق المحاسبي المالي بحوكمة الشركات.

وفي الفصل الأخير كانت لنا دراسة ميدانية في مؤسسة ميناء مستغانم وقسمنا الفصل إلى مبحثين فتناول المبحث الأول تقديم مؤسسة ميناء مستغانم، أما المبحث الثاني حاولنا فيه ذكر آليات التدقيق المحاسبي المالي في المؤسسة.

الفصل الأول

تمهيد:

يعتبر التدقيق المحاسبي المالي وكأي علم من العلوم ميدان واسع، وقد عرف تطورات كبيرة ومتواصلة عبر السنين. خاصة بعد ظهور الثورة الصناعية وما تعاقب من كبر المؤسسات وكبر حجمها وظهور ما يسمى بالشركات المتعددة الجنسيات، وما نتج عن ذلك من انفصال الملكية عن التسيير، وهنا تكمن عملية التدقيق من أجل المحافظة على حقوق الملاك و ذلك بتأكد من صحة البيانات المالية والمحاسبية ومدى تمثيلها للمركز المالي للشركة وكذلك تطبيق الإجراءات الموضوعية من طرف الإدارة لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية ومنع حالات الغش والتلاعب بأموالها؛ وعليه فالتدقيق المحاسبي المالي ينطلق من مجموعة من المراحل.

و على هذا الأساس سنقوم بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كالآتي :

المبحث الأول:عموميات حول التدقيق المحاسبي المالي؛

المبحث الثاني:تنفيذ التدقيق المحاسبي المالي؛

المبحث الثالث:علاقة التدقيق الخارجي بالتدقيق الداخلي للشركة؛

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق المحاسبي المالي:

إن تطور التدقيق المحاسبي المالي إلى ما هو عليه الآن كان أمرا حتميا، وذلك للدور الكبير الذي يلعبه في ظل التطورات الاقتصادية الكبيرة وصعوبة مراقبة الملاك بسبب كبر حجمها وتنوع أنشطتها.

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي المالي:

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراتها، والتأكد من مطابقة تلك البيانات مع الواقع، وقد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة. وكان المدقق وقها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات ، للوقوف على مدى صحتها. وهكذا نجد أن كلمة تدقيق Audit مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire ومعناها يستمع.

فخلال الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500م: ما يعرف عن المحاسبة في هذه الفترة أنها كانت مقتصرة على الوحدات الحكومية وكذا المشروعات العائلية، وكان الهدف من خلالها هو الوصول إلى الدقة ، ومنع حدوث أي تلاعب أو غش بالدفاتر المحاسبية. وكان المدقق خلال هذه الفترة يكتفي بالاستماع للحسابات التي كانت تتلى عليه ، على أن يقف على مدى صحة هذه المعلومات بناء على تجربته¹.

أما الفترة من 1500 حتى 1850 : لم يتغير هدف التدقيق خلال هذه الفترة عن الفترة السابقة ، إذ اقتصر على اكتشاف الغش والتلاعب و التزوير في الدفاتر المحاسبية . غير أنها شهدت ما يسمى بانفصال الملكية ، وهو ما زاد من الحاجة إلى المدققين ، ورغم ذلك بقيت ممارسة التدقيق بصفة تفصيلية.

الفترة من 1850 حتى 1905 : شهدت هذه الفترة ظهور شركات المساهمة الكبيرة تزامنا مع الثورة الصناعية في المملكة المتحدة ، وبالتالي الانفصال التام بين الملاك والإدارة ، ما زاد من إلحاح المساهمين في الطلب على المدققين حفاظا على أموالهم المستثمرة وعزز ذلك صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862 ، الذي أوجب على شركات المساهمة تدقيق حساباتها من قبل مدقق مستقل².

وفي الفترة من 1905 إلى يومنا هذا :أهم ما ميز هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى وكذا الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة في عملية التدقيق ، بالإضافة إلى استعمال أسلوب العينات الإحصائية وفق أساس علمي³.

فالغرض من التدقيق الرئيسي هو تقرير المدقق المستقل والمحاييد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي.

المطلب الثاني: التعاريف المختلفة للتدقيق المحاسبي المالي:

لقد تعددت الجوانب التي تم التطرق إليها في تعاريف التدقيق، وهذا باختلاف الهيئات والأطراف الصادرة عنها . ورغم الاختلاف الشكلي بين هذه المفاهيم ، إلا أنها تصب في نفس الهدف. ونذكر أهم هذه التعاريف فيما يلي:

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و التدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص.7.

² خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات ، داروائل، عمان، 2000، ص.18.

³ خالد أمين عبد الله، مرجع السابق، ص.19.

1. جاء تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية Associator Accounting American للتدقيق على أنه :

عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية ، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج و المعايير المقررة ، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة¹.

2. كما عرف إتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق المحاسبي على أنه: إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات أو بالأرصدة الإقتصادية والأحداث ، و تقييمها بصورة موضوعية ، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات و مقياس معين ، وإيصال النتائج إلى المستفيدين².

ومن خلال التعريفين ، يمكن استخلاص ما يلي:

-عملية التدقيق عملية منظمة ، وبالتالي فهي قائمة على مخطط مسبق، يبني المدقق رأيه من خلالها حول عدالة القوائم المالية من عدمها؛

-يشترط في عملية التدقيق جمع أدلة وقرائن إثبات؛

-أن يلتزم المدقق الحياد في جمعه للأدلة ، أي أن تتم بصفة موضوعية بعيدة عن كل تحيز؛

-أن تتعدى عملية الفحص المعلومات المقدمة في القوائم إلى فحص النظام المحاسبي ، وال ذي يعتبر المصدر لهذه المعلومات؛

-إيصال المدقق لتقرير يتضمن رأيه حول مصداقية القوائم المالية لصالح الأطراف الطالبة له.

3. كما يعرف التدقيق على أنه: إختبار تقني صارم وبناء بأسلوب منظم من طرف مهني مؤهل ومستقل ، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى إحترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف ، وعلى مدى إحترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية ونتائج المؤسسة.

4. بناء على تعريف مصف الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسي ، فإن التدقيق فحص من مهني مؤهل ومستقل ، لإبداء رأي حول إنتظام ومصداقية الميزانية وجدول حسابات النتائج لمؤسسة ما.³

بناء على التعريفين الثالث والرابع يمكن إستخلاص ما يلي:

-التدقيق هو فحص إنتقادي بناء للمعلومات المالية، إضافة إلى عنصر الكفاءة، يشترط في شخص المدقق عنصر الإستقلالية؛

-رأي هذا المدقق يكون معللا، أي أن يتضمن مجموعة من الأدلة؛

¹ محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار الكنوز، الأردن، 2009، ص.10.

² محمد السيد سرييا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق ، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص.29.

³ محمد السيد سرييا، مرجع سابق، ص.30.

-أن يتأكد المدقق من التقيد بالقوانين والمبادئ المحاسبية.

بالتالي يمكن صياغة تعريف بسيط وشامل للتدقيق على أنه: فحص إنتقادي مخطط ، يقوم به شخص محترف ومستقل ، للتأكد من صحة ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وكذا النظام المحاسبي ، يدلي من خلاله المدقق برأي فني محايد وموضوعي مدعم بأدلة وقرائن إثبات في تقرير.

المطلب الثالث: أهمية التدقيق المحاسبي المالي وأهدافه:

1- أهمية التدقيق المحاسبي: إن أهمية التدقيق تتمثل في كونه وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت أطرافاً داخلية أو خارجية ، إذ تعتمد إلى حد كبير على البيانات المحاسبية لإتخاذ قرارات ورسم خطط مستقبلية، ومن بين المستفيدين من التدقيق نجد الآتي:

1.إدارة المؤسسة: تعتمد إدارة المؤسسة على التدقيق بشكل كبير خاصة في عملية التخطيط المستقبلي لتحقيق أهدافها المسطرة مسبقاً ، وبالتالي فإن مصادقة المدقق على قوائمها سيمنحها درجة كبيرة من الثقة ويزيد من نسبة الإعتماد عليها ، كما يعتبر مفتاح الحكم على مستوى أداء أعضاء مجلس الإدارة.

2.الملاك والمساهمين: إن ظهور شركات المساهمة ذات الإمتداد الإقليمي وإنفصال الإدارة عن الملاك عزز من أهمية التدقيق ، فكان لا بد من طرف يضمن التسيير الأمثل لأموال المساهمين ومنع حدوث إختلاس وتلاعبات ، كما أن تقرير مدقق الحسابات يساهم في جلب مستثمرين جدد يضمن لهم أكبر عائد ممكن.

3.الدائنين والموردين: يعتمد هؤلاء على تقرير المدقق بصحة وسلامة القوائم المالية ، ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالإلتزام ، وكذا درجة السيولة لدى المؤسسة ، ما يضمن لهم تحصيل لحقوقهم لدى المؤسسة.

4.الزبائن: إهتمام هذه الشريحة بالمعلومات ينحصر بمعرفة إستمرارية الوحدة الإقتصادية ، وخاصة عند إرتباطهم معها بمعاملات طويلة الأجل ، وإذا كانوا معتمدين عليها كمورد رئيسي وأساسي للبضاعة أو المواد الأولية.

5.العاملين : هم والمجموعات المماثلة لهم مهتمون بالمعلومات المتعلقة بإستقرار وربحية أرباب عملهم، كما أنهم مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المشروعات على دفع مكافآتهم ومنافع التقاعد وتوفر فرص العمل¹.

6.البنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى: بغرض توسيع نشاطاتها أو لمواجهة عسر مالي، تلجأ المؤسسات إلى القروض من المؤسسات المالية ، غير أن هذه الأخيرة عليها معرفة درجة الخطر ومعرفتها لقدرة المؤسسات على السداد مستقبلاً ، وتعود في ذلك إلى تقرير مدقق الحسابات الذي يؤكد صدق القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة.

7.الهيئات الحكومية: تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض، منها مراقبة النشاط الإقتصادي أو رسم السياسات الإقتصادية للدولة أو فرض الضرائب، وهذه جميعاً تعتمد على

¹ مجنح عتيقة، دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، مذكرة الماجستير ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم تسيير، قسم علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2005-2006، ص8.

بيانات واقعية وسليمة. وقد بينت لجنة الإتحاد الدولي للمحاسبين عند إصدار المعايير عام 2002 أن أهمية التدقيق (المصلحة العامة) تكون في الآتي:

- يساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة؛

- يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي؛

- إستغلال موارد المؤسسات بكفاءة وفعالية.¹

2- أهداف التدقيق المحاسبي:

كما أسلفنا الذكر في إطار أهمية التدقيق ، فقد صاحب هذه الأهمية أهداف على مستوى التحقق والفحص ، إضافة إلى درجة الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية.²

الأهداف التقليدية:

أهداف رئيسية:

التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر، ومدى الإعتماد عليها؛ إبداء رأي في محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي

أهداف فرعية:

- إكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش؛

- تقليل فرص إرتكاب الأخطاء والغش ، بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك؛

- إعتماد الإدارة عليه في تقرير ورسم السياسات الإدارية وإتخاذ القرارات حاضرا أو مستقبلا؛

- طمأننة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من إتخاذ القرارات المناسبة لإستثماراتهم؛

- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة؛

- تقدير التقارير المختلفة وملئ الإستثمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المدقق.

الأهداف الحديثة أو المتطورة :

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف ، وتحديد الإنحرافات وأسبابها وطرق معالجتها؛

- تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة؛

¹ مجنح عتيقة، مرجع سابق، ص9.

² رأفت سلامة محمود، احمد يوسف كليولة، عمر محمد زريقات، علم التدقيق الحسابات النظري، الطبعة الأولى، دار الميسرة، عمان، 2011، ص18.

- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة ، عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط؛

- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع¹.

بالإضافة إلى الأهداف العامة والتي تطرقنا لها، هناك أهداف أخرى عملية وميدانية نذكر منها ما يلي :

1. عرض القوائم (الإفصاح) :يهدف المدقق من خلال هذا البند إلى التأكد من أن المؤسسة تقيدت بما تنص عليه المعايير والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً والطرق والسياسات المحاسبية المتبناة من قبلها ، فضلاً عن قياس درجة الثبات في تطبيق هذه الطرق من فترة إلى أخرى ، مما يجبر المدقق على التقرير حول هذه المشاهد المرتبطة بالواقع الفعلي للمؤسسة والمؤثرة على درجة مصداقية عناصر القوائم المالية المفحوصة والمعلن عنها.

2. الشمولية :يعني أن كل العمليات قد تم تسجيلها من قبل المؤسسة وقت حدوثها دون أي إستثناءات ، وحتى يتأكد المدقق من ذلك عليه الإطلاع على كل الدفاتر والسجلات ، وذلك بغرض توفير معلومات محاسبية شاملة تعبر عن وضعية المؤسسة.

3. الوجود والتحقق :أي أن يتأكد المدقق من أن جميع العناصر الواردة في الميزانية من أصول وخصوم موجودة فعلاً.

4. الملكية والمديونية :يجب على المدقق أن يتأكد عن طريق الوثائق القانونية من ملكية المؤسسة لكل الأصول الواردة في الميزانية ، وأن الديون مستحقة فعلاً لأطراف أخرى ، وقد تكون هذه الأخيرة عن طريق المصادقات مثلاً.

5. التقييم :يعني هذا المبدأ أنه على المدقق التأكد من كون كل العمليات المحاسبية تم تقييمها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، مع ثبات طرق التقييم من دورة لأخرى.

6. إبداء رأي فني : الهدف الأساسي لمدقق الحسابات هو إعطاء رأي فني محايد مدعم بأدلة وقرائن، إثبات حول عدالة تمثيل القوائم المالية المدققة للمركز المالي ونتيجة الأعمال. لذلك ينبغي عليه في إطار عملية التدقيق القيام بالفحص وإجراء مايلي :

- التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة؛

- مراقبة عناصر الأصول والخصوم؛

- تقييم الهيكل التنظيمي؛

- التأكد من التسجيل السليم للعمليات؛

-التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء والنواتج التي تخص السنوات السابقة؛

¹ خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص14.

- محاولة الكشف عن حالات الغش ، التلاعبات ، والأخطاء.¹

المبحث الثاني: تنفيذ التدقيق المحاسبي المالي

يعد تنفيذ تدقيق المحاسبي المالي عنصرا هاما وحيويا لإتمام أي عملية تدقيق، حيث تطرقنا في هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب موضحين في المطلب الأول عملية التخطيط والإشراف في عملية التدقيق المحاسبي المالي، أما المطلب الثاني تعرفنا لأدلة و قرائن في عملية التدقيق المحاسبي المالي، وكذلك معايير إعداد التقرير من خلال ما تطرقنا إليه في المطلب الثالث.

المطلب الأول: التخطيط والإشراف في عملية التدقيق المحاسبي المالي

عناصر عملية التدقيق:

تقدم وظيفة التدقيق الداخلية خدماتها لكل من إدارة الشركة ومجلس إدارتها، وهم يتحملون مسئوليات تزويدهما بالمعلومات المتعلقة بمدى ملائمة نظام الرقابة الداخلية وفعاليتها.

حيث تقسم عملية التدقيق إلى عدة عناصر رئيسية حسب تسلسلها وأهميتها وفق ما يلي:

- الحصول على معرفة عامه حول المؤسسة وان المدقق بحاجة إلى مؤشرات تقنية وتجارية ، قانونية، ضريبية واجتماعيه حول الشركة التي ينوي مراجعتها.

- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية والاختبارات القبليّة للرقابة الداخلية على العمليات (اختبارات الالتزام بالسياسات) وليس في استطاعة المدقق تأكيد تسجيل كافة العمليات بالرغم من مراجعتها، وذلك بسبب الكم الهائل من العمليات، لذا يلجأ إلى الأساليب العملية والإحصائية في تحديد حجم العينة الممثلة للحالة. والمراجع في هذا السياق من خلال جملة من الإجراءات المكتوبة وغير المكتوبة المستخدمة في الشركة يستطيع القول أن نظام الرقابة الداخلية شامل ويمكن الاعتماد عليه أم لا. وكما هو معلوم فإن أهم خطوه يقوم بها المراجع هي دراسة نظام الرقابة الداخلية وعلى ضوء هذه الدراسة يتم تحديد الخطوات اللاحقة وتقرير حجم الاختبارات... الخ.²

- فحص الحسابات والقوائم المالية: بعد أن يكون المدقق قد تأكد من أن نظام الرقابة الداخلية للشركة كحد أدنى، أو لا يعقل انه سيصدق على صحة هذه الحسابات دونما إجراء فحص لها، وهو في هذا السياق يتأكد من عدم ارتكاب أخطاء أو أعمال غش، ثم ينتقل إلى العمليات الختامية التي يصعب على نظام الرقابة الداخلية اكتشافها، ويقوم بمراجعة تحليلية مثل التأكد من الأرصدة عن طريق المقارنة ودراسة تطورها من دورة إلى أخرى.

- إعداد تقرير المراجعة (آخر أيام العمل الميداني) وكذلك إعداد مسودة القوائم المالية وفحص أوراق المراجعة مكتيبا.

ما قبل تخطيط مهمة التدقيق:

قبل نهاية السنة المالية يقوم العميل بالاتصال مع المدقق من اجل وجود الوقت الكافي لتقرير ما إذا كان يجب أن يقبل هذه المهمة أم لا، وأيضا من اجل تخطيط العملية بشكل مناسب، وكلما توفر الوقت كلما كان الإعداد لمثل هذه المهمة أكثر دقة، ولذلك فقد اعترف المعيار الأول من معايير العمل الميداني بان التعيين المبكر للمراجع إنما يكون مفيدا ونافعاً، فالتعيين المبكر يمكن المراجع من إتمام جزءا كبيرا من مراجعته قبل تاريخ الميزانية (الاختبارات القبليّة)، الأمر الذي يسمح بإتمام عملية المراجعة بطريقة أكثر كفاءة، وعلى المدقق أيضا أن يختبر ويفحص بعناية فائقة أمانة وسمعة العميل وذلك بأحد الوسائل التالية:

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص18.

² محمد التهامي طواهر، صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص21.

- الإطلاع على القوائم المالية للفترات السابقة؛
- الاتصال بالجهات التي تتعامل مع العميل حاليا وفي السابق كالمحامين؛
- مناقشة الحاجة إلى المراجعة مع العميل نفسه؛
- الاتصال بالمراجع السابق للعميل والوقوف على وضع العميل والأخذ بتوصياته؛
ولعل من المفيد هنا التحدث عن مجموعته من أمور ينبغي على المراجع إنجازها مع العميل كما يلي :
- 1- خطاب التعاقد:** تمت الإشارة سابقا إلى أهمية حدوث اتفاق بين المدقق والعميل بخصوص المهمة الواجب أدائها والمسئوليات التي سيتحملها كل منهما، ذلك الاتفاق يجب أن يكون مكتوبا، وهو ما يعرف بخطاب التعاقد ، وبرز ما يحتويه هذا الخطاب ما يلي :
- طبيعة المهمة المطلوب أدائها (المراجعة، الخدمات الضريبية، الخ)؛
- الفترة الزمنية اللازمة لانتهاء المهمة؛
- حدود المهمة المتعلقة بمسئوليات المحاسب القانوني بخصوص اكتشاف الأخطاء والمخالفات؛
- في حالة الخدمات من غير مهمة التدقيق، فان الخطاب يجب أن يتضمن عبارة تفيد أن المهمة يجب أن لا تؤول أو تفسر على إنها مهمة تدقيق؛
- الوقت الذي يستغرقه أداء المهمة، وأتعاب هذه المهمة.¹
- 2- التخطيط لعملية التدقيق:** أن التخطيط لعملية التدقيق يبدأ من اللحظة التي تم الاتفاق فيها مع العميل، وحيث أن التخطيط يتطلب من المراجع تحديد الإستراتيجية الشاملة والمناسبة للمراجعة، وذلك بتحديد وتشخيص مواطن خطر التدقيق المتوقعة، وحدود الأهمية النسبية للأخطاء، وأيضا الفحص التحليلي والمبدئي بسجلات العميل، والدراسة والتقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية، كما أن الاختبارات القبليية يتم أيضا أدائها خلال هذه الفترة. لذلك للتحقق من ما إذا كان النظام يعمل كما هو مخطط له أم لا. ويجب إن تنسجم عملية التخطيط لنشاط التدقيق مع وثيقة رسمية مكتوبة تبين عرض أنشطة التدقيق والصلاحيات، والمسئوليات وصلاحيات الوصول إلى السجلات والمكونات المادية في الشركة.
- 3- نهاية السنة المالية:** يستمر التخطيط والعمل التمهيدي إلى نهاية السنة المالية، ويفضل أن تنتهي قبل هذا التاريخ حتى يتمكن المراجع من إتمام مهمة المراجعة في الوقت المخطط لها، فالتخطيط المناسب يمكن المراجع من جدولة العمل التمهيدي بالشكل الذي يجعل هناك وقتا كافيا لتقرير طبيعة وتوقيت مدى الاختبارات الأساسية النهائية للأرصدة خلال العمل الميداني النهائي لتدقيق.
- العمل الميداني للتدقيق النهائي:**
- أن التخطيط السليم لعملية التدقيق والإشراف المناسب على المساعدين ، وإتمام التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية وذلك لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات الأساسية النهائية الواجب أدائها، يتطلب من المراجع أن يعد خطة ملائمة لتنفيذ عملية المراجعة، من حيث توزيع الوقت المتاح لعملية التدقيق على الاختبارات المطلوبة، وكذلك تخصيص العمالة المتوفرة (المساعدين) بالمكتب على الأعمال المختلفة، ويطلق على هذه الخطة "برنامج المراجعة"، ويتصف هذا البرنامج بالمرونة بحيث يكون الهدف الأساسي من المراجعة هو القيام بفحص سليم وليس مجرد استكمال البرنامج.

¹ عبد السلام محمد جمعة، إجراءات التدقيق من الناحية النظرية و العلمية، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2011، ص98.

كما الاختبارات الأساسية تشتمل على الفحص التحليلي النهائي لبيانات القوائم المالية، والاختبارات التفصيلية للأرصدة، وتطبق هذه أيضا عن الفترة التالية على تاريخ الميزانية وحتى آخر أيام العمل الميداني (تاريخ إعداد تقرير المراجعة)، وهذا ما يطلق عليه أحيانا "الأحداث اللاحقة أو التالية على تاريخ الميزانية، يتم فحصها لتقييم كيفية الإفصاح عن العناصر المختلفة بصلب القوائم المالية، وما إذا كان يجب تضمينها بالملاحظات المرفقة بالقوائم المالية"¹

في هذا السياق يقوم المدقق بدراسة ومراجعة أوراق المراجعة والتي تخضع عادة لمراجعات عديدة ومن المشرفين أيضا، وفي هذه الفترة يتم مناقشة كافة التعديلات على القوائم المالية والإفصاح الذي يقترحه المراجع على العميل، وكما هو معلوم فإن الإدارة هي المسئولة عن إعداد القوائم بدون موافقة المراجع. وبعد إتمام هذا الفحص النهائي يكون بمقدور المدقق في وضع يمكنه من كتابة تقريره، وطبيعة هذا التقرير سوف تعتمد على طبيعة ومدى ما تم فحصه من أدلة الإثبات، وأيضا اتجاه الإدارة نحو قبول التعديلات المقترحة على القوائم المالية من قبل المراجع. في هذه الأثناء يتم تسليم القوائم المالية المراجعة وتقرير المراجعة إلى العميل، ويكون المراجع قد حدد نقاط الضعف الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية للعميل ومن ثم يجب إبلاغها للعميل، ويتم تسليم العميل ما يعرف بخطاب المراجع للإدارة والذي يضمنه المراجع أي اقتراحات بخصوص تحسين كفاءة التشغيل ونظام الرقابة الداخلية.

حيث أن مسئولية المدقق لا تنتهي بإصدار تقرير التدقيق وما يرتبط به من تقرير عن الرقابة الداخلية، فبعد إصدار التقرير قد يكتشف المراجع بعض الحقائق كانت موجودة خلال الفترة ولم يعلم بها في حينه، وبالتالي فإن هذه الحقائق غير المفصح عنها سابقا يمكن أن تجعل القوائم المالية المصدرة وتقرير المراجع مضللة، وعمل المراجع اتخاذ الإجراء المناسب فورا للتحقق من الإفصاح عن هذه الحقائق المكتشفة.

المطلب الثاني: الأدلة والقرائن في عملية التدقيق المحاسبي المالي:

للتدقيق المحاسبي المالي دلائل للإثبات ومن بين هذه الأنواع نذكر مايلي:

أنواع أدلة الإثبات:

1- الفحص الفعلي أو الوجود الفعلي:

هو قيام المراجع بفحص أو جرد الأصول الملموسة مثل المخزون والآلات والنقدية، فوجود مثل هذه الأصول داخل الشركة لا يعني ملكية هذه الأصول، كما يجب على المراجع التحقق من كميات ومواصفات هذه الأصول، وكذلك تقييم حالة أو جودة هذه الأصول.

كما يجب التمييز بين الفحص الفعلي للأصول والفحص الفعلي للمستندات، فالصكوك قبل توقيعها تعتبر مستندات، وبعد التوقيع تعتبر أصولا وعند إلغائها تعتبر مستندات مرة أخرى والفحص الفعلي من أكثر أنواع أدلة الإثبات استخداما، ومع العلم بان الفحص الفعلي لا ينفع أو لا يصلح للأصول غير الملموسة، فهي تحتاج إلى نوع آخر من الفحص مثل الفحص المستندي.

2- المصادقات:

تعتبر المصادقات من أقوى أدلة الإثبات، لأن هذه المصادقات يتم إعدادها خارج المنشأة والمصادقة هي عبارة عن رد كتابي أو شفوي يصدر عن جهة من خارج المنشأة، ويتوقف استخدام المصادقات أو عدم استخدامها على مدى توافق بدائل أخرى، بحيث انه إذا أمكن التحقق من وجود أصل ما أو عملية ما باستخدام بدائل أخرى مثل الفحص

¹ نفس المرجع السابق، ص 99-100.

الفعلي أو الفحص المستندي، ففي هذه الحالة ليس هناك داعي لاستخدام نظام المصادقات.¹ يتم استخدام المصادقات كثيراً للمصادقة على حساب المدينين حيث أشار المعيار الدولي إلى أنه عندما تكون حسابات المدينون جوهرية للبيانات المالية وعندما يكون هنالك توقعاً معقولاً بأن المدينون سيستجيبون، يقوم المراجع عادة بالتخطيط على مصادقات مباشرة لحسابات المدينون أو لقيود فردية في رصيد هذه الحسابات، كما أشار نفس المعيار في بند آخر إلى أنه عندما يكون هنالك توقعات بأن المدينون سوف لم يستجيبون، على المراجع فهنا يخطط للقيام بإجراءات عمليات بديلة.

3- التوثيق:

يتمثل التوثيق في فحص الدفاتر والمستندات التي تدعم المعلومات المدرجة بالقوائم المالية، وبما أن لكل عملية مالية مستند واحد على الأقل يدعم هذه العملية، فسيكون هناك العديد من المستندات التي تدعم هذه العمليات المالية، وبالتالي يسهل استخدام عملية التوثيق بشكل واسع كأدلة إثبات ويوجد نوعان من المستندات هي كالاتي:

أ- مستندات خارجية: وهي المستندات التي يتم إعدادها خارج الشركة، وقد تستخدم داخل الشركة وخارجها مثل فواتير الشراء.

ب- مستندات داخلية: وهي المستندات التي يتم إعدادها واستخدامها داخل الشركة مثل مستندات المناولة داخل المخازن.

وتعتبر المستندات الخارجية أكثر تدعيم وصحة من المستندات الداخلية وكذلك المستندات التي تكون داخل فترة المراجعة أقوى من المستندات التي تكون خارج فترة المراجعة، بالإضافة إلى أن هناك شروطاً للمستندات منها يجب أن يكون المستند أصلاً وليس صورة، وأن يكون المستند موجة للمنشأة محل المراجعة، ويكون مستوفي الشروط القانونية المعمول بها داخل الشركة ولا يحوى أي شطب أو محو.

4- الملاحظات:

تستخدم الملاحظات كدليل إثبات من خلال تقييم أنشطة معينة بحيث يمكن للمراجع ملاحظة سير العمل على مدى واسع ولتكوين هذه الملاحظات قد يحتاج المراجع زيارة ميدانية وتكوين انطباع معين، كما يمكن أن يلاحظ مدى الالتزام في تنفيذ خطط العمل ومدى التوافق والتناغم بين الأقسام المختلفة. كما أنه من خلال الملاحظة يمكن الحكم بمدى ضرورة الحصول على أدلة أخرى أم لا.

5- الاستفسارات:

يمكن للمدقق القيام بالاستفسارات للحصول على معلومات كتابية كانت أو شفوية، وذلك من خلال طرح مجموعة من الأسئلة، فالاستفسار لا يعتبر دليلاً حاسماً، لأنه لا يتم التوصل إليه من طرف محايد. ولهذا يحتاج الاستفسار إلى مجموعة من الأدلة الداعمة لكي يتم الاعتماد عليه، فمثلاً إذا أراد المراجع أن يحصل على معلومات عن كيفية التسجيل والرقابة بالنسبة للعمليات المالية فعلية أن يسأل العميل عن الكيفية التي يعمل من خلالها نظام الرقابة الداخلية، ثم القيام ببعض اختبارات المراجعة باستخدام وسائل أخرى مثل التوثيق والملاحظة للتأكد من أن هذه العمليات قد تم تسجيلها والرقابة عليها وفقاً لمتطلبات نظام الرقابة الداخلية، وأيضاً كما صرح العميل.²

¹ محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 34.

² محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 38.

6- إعادة التشغيل أو ما يعرف بالمراجعة الحسابية

يقصد بإعادة التشغيل ، إعادة فحص عينة من العمليات الحسابية وتحويل المعلومات خلال تلك الفترة التي يتم التدقيق عنها، وقد تشمل إعادة فحص العمليات الحسابية، اختبار الدقة الحسابية ومثل ذلك يتضمن إجراءات مثل: ترحيل فواتير البيع والمخزون، وكذلك عمليات الجمع في الدفاتر والسجلات وأيضا فحص العمليات الحسابية لمصاريف الإهلاك والمصاريف المدفوعة مقدما، وكذلك تشمل إعادة فحص تحويل المعلومات. وللتأكد من أن المعلومات التي تم إدراجها في أكثر من مكان واحد، قد تم تسجيلها بنفس القيمة في كل مرة، فمثلاً يختار المراجع عملية عشوائية تخص احد العملاء مثل البيع بالأجل ويتأكد من أن المعلومات المدرجة في يومية المبيعات قد تم تسجيلها بنفس المعلومات في يومية المدينين وكذلك في الأستاذ العام بنفس المعلومات.

المطلب الثالث : معايير إعداد التقرير:

1- إعداد القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا : إن هذا المعيار يعد معيارا ثابتا ولم يتأثر العمل به في جميع الأحوال، وعلى مدقق الحسابات أن يذكر في تقريره أن المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد البيانات الختامية موضوع تقريره متفقة مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، وفي ظل الحوكمة يجب إن يوضح المدقق مدى التزام الشركة بتطبيق معايير ومبادئ الحوكمة. وبما انه لا توجد معايير محددة لحوكمة الشركات، لذا يلجئ المدقق غالبا للاعتماد على المعايير الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) كأساس لمعايير الحوكمة.

2- الثبات والاستمرار في تطبيق المبادئ المحاسبية: ويتعلق هذا المعيار بمدى استمرارية الشركة في تطبيق المبادئ المحاسبية من سنة لأخرى، وإذا لم يتم استخدام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما لسنة عما كان مستخدما في السنة السابقة، يجب على مدقق الحسابات الإشارة إلى ذلك في تقريره ومدى تأثير ذلك على المركز المالي ونتائج أعمال الشركة، وفي ظل تدقيق الحوكمة على المدقق الإشارة إلى مدى التزام الشركة بتطبيق مبادئ ومعايير الحوكمة المتعارف عليها أو الواردة في دليل الحوكمة، ومدى الاستمرار بتطبيق هذه المعايير من فترة لأخرى، مع الإشارة إلى التطورات التي تحدث في المعايير ومدى التزام الشركة بتطبيق المعايير الجديدة¹.

3- الإفصاح عن المعلومات المناسبة في القوائم المالية: إن الإفصاح يتطلب شمول القوائم المالية على جميع المعلومات الضرورية للمستخدمين لإعطائهم صورة واضحة عن الوحدة المحاسبية، لذا يجب على مدقق الحسابات أن يتأكد من كفاية الإفصاح المتعلقة بالبيانات الختامية موضوع فحصه، وفيما عدا ذلك يجب أن يشير في تقريره إلى الجوانب التي يرى أن الإفصاح حولها غير كافي، وفي ظل الحوكمة يجب على المدقق قياس مدى الالتزام بتطبيق القواعد التنفيذية للإفصاح والشفافية في ظل مبادئ الإفصاح والشفافية ، حيث يمكن اعتبار الإفصاح أساس لأي نظم لحوكمة الشركات وفي المقابل تحتاج الحوكمة إلى مستوى جيد من الإفصاح ومعلومات ملائمة لكافة الأطراف من اجل تحقيق توازن للقوى داخل الشركة، وهذا يتطلب من المدقق التأكد إن الشركة تفصح عن المعلومات الآتية :

- النتائج المالية والتشغيلية للشركة:

¹ عبد السلام محمد جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 121-122.

- الأغلبية التي تمتلك الأسهم وحق التصويت؛
- مكافئات أعضاء مجلس الإدارة والمدراء التنفيذيين؛
- كيفية اختيار المدراء ومدى استقلاليتهم؛
- الأمور الجوهرية المتعلقة بالعاملين وغيرهم من أصحاب المصالح؛
- سياسات وقواعد الحوكمة ، ومضمون قانون (دليل) الحوكمة وكيفية تنفيذه؛
- توفير قنوات لنشر المعلومات المالية بطريق تمكن المساهمين من الحصول على المعلومات في التوقيت الملائم وبتكلفة ملائمة وبشكل عادل.

4- معيار إبداء الرأي: يمثل تقرير المدقق المرحلة الأخيرة في عمل المدقق، وفيه يجب يقدم المدقق الحسابات رأيه المهني المحايد في البيانات الختامية للشركة كوحدة واحدة وذلك استنادا إلى أعمال التدقيق الذي قام بها، كما يجب على مدقق الحسابات أن يذكر في تقريره مدى القناعة التي توصل إليها في البيانات المالية موضوع الفحص وحدود مسؤوليته وحدود ما يتحمله من مسئولية حيال البيانات المالية، في ظل تدقيق الحوكمة يجب على المدقق أن يذكر في تقريره راية فيما يتعلق بالتزام الشركة بمعايير ومبادئ الحوكمة كوحدة واحدة ، واعتقد انه من الصعب إيجاد تقرير موحد لحوكمة الشركات، وإشارات العديد من الدراسات إلى تغير محتوى تقرير الحوكمة مع مرور الزمن وفقا للتغير في الهيكل التنظيمي، أنشطة الشركة، المركز المالي للشركة، لذا على المدقق أولا معرفة النظام الحوكمي المطبق ، وثانيا قياس اثر تطبيق كل معيار على حدا، وأخيرا كتابة تقريره، ويمكن أن يصدر المدقق تقرير متحفظ إذا لم تلتزم الشركة ببعض معايير الحوكمة، أو يمتنع عن إبداء الرأي إذا كان هنالك عدم التزام بمعايير الحوكمة بشكل يؤثر سلبيا على نشاط الشركة¹.

المبحث الثالث: علاقة التدقيق الخارجي بالتدقيق الداخلي للشركة

تأتي أهمية العلاقة بين التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي بالنسبة لحوكمة الشركات من خلال اعتماد المدقق الداخلي على التدقيق الداخلي في تدقيق القوائم المالية وبمعنى آخر قرارا للاعتماد، ويتأثر مدى الاعتماد على عمل التدقيق الداخلي بنزاهة الإدارة، فكلما زادت نزاهة الإدارة كلما زاد اعتماد المدقق الخارجي على عمل إدارة التدقيق الداخلي.

المطلب الأول : علاقة المدقق الخارجي بالمدقق الداخلي

الهدف الرئيسي للمدقق الخارجي هو خدمة مساهمي الشركة عن طريق أبداء الرأي حول سلامة إعداد القوائم، التقارير المالية التي تعدها الشركة، وإنها تظهر بعدل من كافة النواحي الجوهرية وليس بها أي أخطاء أو غش في حدود عينة الفحص لإتمام عملية المراجعة لتلك القوائم أما المراجع الداخلي الهدف الرئيسي له هو التأكد من سلامة النظام المحاسبي بالشركة ودقة البيانات المستخرجة وكذلك له دور ريادي في منع الأخطاء أو الغش عن السياسات واللوائح والنظم المعتمدة للعمل بالشركة.

¹ عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة، دار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص333.

يعتمد المدققون الخارجيون على عمل التدقيق الداخلي في كل من اختبار الرقابة الداخلية والاختبارات التفصيلية، بالإضافة إلى اعتمادهم عليها عند التخطيط للتدقيق الخارجي. ويجب أن يعلم المدقق الخارجي وأن يكون له اتصال بتقارير التدقيق الداخلي ذات العلاقة وأن يتم إعلامه بأي أمور مهمة تصل إلى علم المدقق الداخلي، والتي قد تؤثر على عمل المدقق الخارجي، وبالمثل يقوم المدقق الخارجي عادةً بإخطار المدقق الداخلي بأي أمور مهمة قد يكون لها أثر على التدقيق الداخلي. من الجدير بالذكر أن عمل التدقيق الداخلي والذي يعتمد عليه المدقق الخارجي يتم أدائه بصفة مستقلة عن التدقيق الخارجي وليس بغرض تقديم مساعدة مباشرة لها. وفي الواقع يُستثمر هذا التعاون بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات وزيادة فعاليتها في عدة نواحي أهمها مايلي¹:

- يستطيع المدقق الخارجي الاعتماد على المدقق الداخلي في معرفة ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية يُنفذ بطريقة مرضية للحفاظ على دقة وشفافية البيانات المسجلة بالدفاتر وينعكس على عدالة الإفصاح.

- يتوفر للمدقق الخارجي المعلومات الكافية عن توزيع المهام والمسؤوليات بين أفراد الشركة.

- يساعد المدقق الداخلي المدقق الخارجي في نهاية السنة المالية في الحصول على مصادقات من العملاء بأرصدة حساباتهم وفي تحضير كشوف ومرفقات بعض بنود الميزانية.

- يمكن للمدقق الخارجي الاعتماد على أوراق العمل والتقارير التي يقدمها المدققون الداخليون من خلال قيامهم بأنشطة التدقيق.

- الاعتماد على المدقق الداخلي بالنسبة لفحص عمليات الفروع وعمليات الجرد التي تتم فيها في حالة المنشآت ذات الفروع المنتشرة جغرافياً.

- اعتماد المدقق الخارجي على الداخلي يقلل من التفاصيل ويركز على الأمور الجوهرية.

- اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي في مجال اكتشاف التلاعب نظراً لتواجده الدائم في المنشأة واحتكاكه بكافة المستويات الإدارية.

- يجب أن يلتقي المدققون الداخليون والمدققون الخارجيون دورياً من أجل مناقشة الاهتمامات المشتركة والانتفاع من مهاراتهم المتكاملة وحصول كل منهم على فهم لنطاق عمل الآخر.

كما يتولى عمل المراجع الخارجي شخص مهني مستقل معتمد من الجهات المختصة للقيام بعمل مراقبة الحسابات وتدقيقها، ويتم تعيينه من قبل المساهمين في اجتماع الجمعية العامة العادية للشركة، أما المدقق الداخلي العمل لدى الشركة ويتم تعيينه من قبل الإدارة التنفيذية للشركة.

- من حيث التمتع بالاستقلالية في العمل يعد المدقق الخارجي مستقل في أداء العمل عن إدارة الشركة ويتولى عملية الفحص للقوائم وتقييم العمل وإبداء الرأي بعد الانتهاء من عملية الفحص، المدقق الداخلي يتمتع باستقلال محدود عن بعض الإدارات مثل الإدارة المالية، إدارة التكاليف، إدارة الإنتاج، إدارة التسويق، ولا يتمتع بذلك الاستقلال مع الإدارة التنفيذية بالشركة.²

¹ بوطمينة إبراهيم، دور التدقيق المحاسبي في حوكمة الشركات، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، محاسبة مراقبة التدقيق، جامعة بسكرة، 2012-2013، ص30.

² بوطمينة إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص31.

-المراجع الخارجي مسؤول أمام جميع المساهمين عن ما يرد في تقريره المعد عن عملية المراجعة والفحص للقوائم المالية، أما المراجع الداخلي فيعد مسؤول أمام الإدارة العليا فقط، ويعرض عليها نتائج الفحص والدراسة وأوجه تلافي القصور.

-يتولي المراجع الخارجي العمل بصفة دورية خلال العام محل التقرير وبعد الانتهاء من إعداد التقارير والقوائم المالية النهائية ليتولى تدقيقها، أما المراجع الداخلي يقوم بالعمل بصفة يومية منتظمة على مدار العام دون انتظار إتمام القوائم المالية.

المطلب الثاني: العوامل الداعمة للتكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي:

هناك العديد من العوامل التي تدعم وتعمق مبدأ التكامل بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي من أهمها:

- التزام لجنة التدقيق بتعزيز العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي: تزايد الاهتمام العالمي بدور لجان التدقيق بصفتها الجهة الفاعلة التي تهدف إلى تحسين وتطوير نظم الرقابة الداخلية، ودعم فاعلية واستقلالية المدقق الخارجي والداخلي على السواء، وتعرف لجنة التدقيق بأنها "لجنة منبثقة من مجلس الإدارة تقتصر عضويتها على الأعضاء غير التنفيذيين ممن لديهم الخبرة في مجال المحاسبة والتدقيق، تشتمل مسؤوليتها على مراجعة المبادئ والسياسات المحاسبية المعتمدة في إعداد التقارير المالية ومراجعة الإفصاح في التقارير ودعم استقلال المدقق الخارجي ومناقشته بنتائج التدقيق"، وتسهل لجان التدقيق التنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، لأنها في كثير من الأحيان تتولى الإشراف على أعمالهم ، وعلى مجلس الإدارة متابعة والتأكيد من قيام لجنة التدقيق بتنسيق جهود كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، وتقدم لجان التدقيق المنافع لكل من المدقق الخارجي والمدقق الداخلي على النحو التالي:

إن أهمية لجنة التدقيق بالنسبة للمدقق الخارجي يتمثل في تدعيم استقلالية المدقق الخارجي بالشكل الذي يؤدي إلى قيامه بمهامه دون ضغط أو تدخل من الإدارة، فقد حرصت العديد من الهيئات والمنظمات المهنية على أن يكون من مهام لجنة التدقيق دعم وتعزيز فاعلية واستقلالية المدقق الخارجي.¹

أما أهمية لجنة التدقيق بالنسبة للمدقق الداخلي، تقوم لجان التدقيق باختيار رئيس قسم التدقيق الداخلي وتوفير الموارد اللازمة لهذا القسم والاجتماع المستمر بهم لحل المشكلات التي قد تنشأ بينهم وبين الإدارة، مما يؤدي إلى زيادة استقلالية وتعزيز دور قسم التدقيق الداخلي. بالإضافة إلى دور لجنة التدقيق في تدعيم فعالية التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، فإنها تعزز التعاون بينهما من خلال ما يلي:

- 1- قيام لجنة التدقيق بالتنسيق للمدقق الداخلي والمدقق الخارجي؛
- 2- الحرص على حضور المدقق الداخلي اجتماعات لجنة التدقيق؛
- 3- الحرص على حضور المدقق الخارجي اجتماعات لجنة التدقيق؛
- 4- قيام لجنة التدقيق بتقديم النصائح والتوصيات لزيادة التنسيق والتعاون بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي؛

¹ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية، الطبعة الثانية، داروائل، الإسكندرية، 2004، ص106.

5- قيام لجنة التدقيق بمناقشة خطة التدقيق مع المدقق الداخلي والمدقق الخارجي اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي : توجد العديد من الدراسات التي تناولت العوامل المختلفة التي تؤثر على قرار اعتماد المدقق الخارجي على وظيفة التدقيق الداخلي.¹

استخدمت مجموعة من هذه الدراسات المدخل التجريبي ، حيث ركزت على اختبار تأثير عوامل جودة وظيفة التدقيق الداخلي على قرار الاعتماد، إن المستوى التنظيمي الذي ترفع له تقارير تأثيرا على قرار اعتماد المدقق الداخلي (موضوعية المدقق الداخلي) تعتبر أهم العوامل الخارجي على التدقيق الداخلي، على العكس من ذلك فقد وجد (أن مقارنةً بجودة أداء العمل أو الأهلية، وبالمثل وجد الموضوعية كانت أقل أهمية في قرار الاعتماد جوهرياً في قرار الاعتماد، فيما أن الموضوعية لم يكن لها تأثيراً جوهرياً على قرار الاعتماد ممثلاً حين كان لجودة أداء عمل ووظيفة التدقيق الداخلي وأهليتها تأثيراً في تخفيض ساعات التدقيق الخارجي المخطط. له إن درجة اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي تختلف في كل منشأة عن الأخرى العديد من عوامل التي تؤثر على درجة اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي أهمها مايلي:

أ-موضوعية المدقق الداخلي:

على المدقق الخارجي ملاحظة والتأكد من موضوعية المدقق الداخلي وذلك من خلال مايلي:

- التأكد من وجود دراسة واضحة لدى العميل تحدد مسؤوليات وأهداف المدقق الداخلي بوضوح، والتأكد من وجود نظام تقبيبي وتحفيزي يشجع المدققين الداخليين بحل مشكلاتهم؛
- تمتع المدققون الداخليون بالحرية للاتصال والتواصل المباشر مع الإدارة العليا، ووجود لجنة تدقيق وسهولة التواصل والتعامل معها بدون تدخل الإدارة العليا؛
- استقلالية دائرة التدقيق الداخلي عن باقي الدوائر في الشركة؛
- التأكد من عدم مشاركة المدقق الداخلي في تصميم أنظمة الضبط، أو الإجراءات التشغيلية.

ب-كفاءة المدقق الداخلي:

هناك العديد من المؤشرات الدالة على كفاءة المدقق الداخلي، وعلى المدقق الخارجي ملاحظتها وتتبعها لتحديد درجة اعتماده على عمل المدقق الداخلي ، على سبيل المثال، حصوله على شهادات مهنية، والتزامه بالتعليم المستمر لمواكبة التطورات في مهنة التدقيق، توافر الخبرة لديه ومعرفته بمعايير التدقيق وإجراءاتها.

ج - طبيعة وجودة عمل المدقق الداخلي: وذلك بملاحظة ما يلي²:

- النظام المحوسب الذي يستخدمه المدقق الداخلي في أداء أعماله ؛
- كفاءة نظام التوثيق المستخدم؛
- التزام دائرة التدقيق الداخلي بالمعايير المقبول؛
- كفاية العاملين في دائرة التدقيق لدعم مستويات العمل المطلوب؛
- وجود خطة سنوية شاملة للتدقيق.

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، 2003، ص 79.

² محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص ص 80-81.

وقد أضاف اعتبارات أخرى تحدد مدى اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي وهي كما يلي :

- مدى خبرة ومؤهلات رئيس إدارة التدقيق الداخلي وموظفيه؛
- مدى كفاية التدقيق الداخلي، وللحكم على ذلك عليه أن يدرس البرامج الموضوعية للتدقيق الداخلي، وتقارير التدقيق الداخلي وأوراق العمل وان يعمل الاختبارات التي يراها مناسبة؛
- المسؤولية لإدارة التدقيق الداخلي ومستوى الإدارة المسئول أمامها.¹

كما يعتبر مستوى اهتمام الشركة في وجود التنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي أحد أهم المحددات في قرار الاعتماد والتزام كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي بالتطوير المهني، يجب على كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي تأهيل مهارتهم الفنية و متابعة التطوير المهني لمواكبة المستجدات التي تطرأ على المهنة، وذلك من خلال الدورات التدريبية المستمرة التي تنظمها الجمعيات والمؤسسات المعنية بالمهنة، فالمدقق يجب أن يعمل بصفة دائمة على تحديث معلوماته وخبراته بأحدث التطورات، حتى يقوم بدوره بالشكل المناسب ويستطيع الحكم بموضوعية على البيانات المقدمة من إدارة الشركة بدءاً ورأيه الفني المحايد فيها، ويضمن التزام المدقق الداخلي والمدقق الخارجي بالتطوير المهني تحقيق الثقة المتبادلة بين كلا الطرفين، حيث إن المدقق الخارجي يستعين بأعمال المدقق الداخلي بشكل مباشر، لذلك فإن المدقق الخارجي يبحث عن ضمانات حول مدى امتثال المدقق الداخلي بالمعايير المهنية، وليتمكن المدقق الخارجي من الوثوق في عمل المدقق الداخلي، فإن المدقق الداخلي عليه الامتثال للمعايير التي تضعها المنظمات المهنية، حيث طالب معيار المدقق الخارجي عند تقييمه المدقق الداخلي التأكد من المستوى التعليمي والخبرة المهنية للمدقق الداخلي، والشهادات المهنية الحاصل عليها والتعليم والتدريب المستمر الذي يؤهله لمتابعة تطورات المهنة.

كما يعتبر التشاور والتواصل الفعال والمنتظم بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، حيث إن وجود آلية فعالة لدعم التشاور المنتظم يساعد في اغتنام الفرص المتاحة من التعاون الفعال، فقد تستدعي ظروف للتشاور بقضايا معينة ومناقشة نتائج أعمالهم. وذلك في تعزيز التشاور ويتحقق ذلك بمساعدة لجنة التدقيق حيث تتعامل وتلعب الإدارة دوراً مع كلا الطرفين ويكمن نجاح العلاقة بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي في اتفاق كلا الطرفين لتنسيق جهودهما وتحقيق التواصل الفعال من بداية العام لزيادة اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق وتحديد الأهداف معاً، والتأكد من تغطية التدقيق لأعمال المؤسسة فيجب على المدقق الداخلي، أن يكون سابقاً في تحقيق التواصل الفعال والمنتظم مع المدقق الخارجي وان يكون على أساس منتظم وأن يشمل الاجتماعات الرسمية والغير رسمية و الرسائل والمكالمات الهاتفية وغيرها من أشكال الاتصال والتواصل، كما ينبغي أن يكون هناك اتفاق مشترك بين الطرفين بشأن طبيعة وتوقيت التواصل، وأن يكون التواصل موثقاً وبناءً على موافقة لجنة التدقيق عليه ولقد أوضحت بعض الإجراءات التي تعتبر فعالة في تنسيق العمل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي أهمها ما يلي:

- عقد اجتماعات دورية؛
- جدولة أعمال التدقيق؛
- تمكين المدقق الخارجي من الوصول إلى أوراق عمل المدقق الداخلي؛
- مراجعة تقارير التدقيق الداخلي؛

¹ خلال عزيزة، دور المراجعة في تطبيق حوكمة الشركات، مذكرة ماستري في العلوم المالية والمحاسبة، محاسبة و تدقيق، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم النسيير، جامعة بويرة، 2014-2015، ص19.

- مناقشة قضايا محاسبية وتدقيقية مهمة¹.

المطلب الثالث: دور التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:

إن المسؤولية الأساسية للمدقق تتمثل في أن يوضح في تقريره رأيه للأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية عما إذ كانت القوائم المالية التي تتضمن مزاعم الإدارة قد عرضت بشكل صادق وعادل أم لا، وكذلك دون وجود أي تجاوزات أو تحريفات وأنها لا تتضمن أي ممارسة من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

أولاً: أخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي:

تعد الالتزامات الأخلاقية أحد أهم الركائز الأساسية التي يجب توفرها في كافة المهن بوجه عام، وعلى وجه الخصوص المهن التي تعتمد على استخدام الحكم الشخصي ومنها مهنة التدقيق الداخلي، ويكون المدقق تابع للمؤسسة فإنه يواجه ضغوطات من طرف المديرين، وهذا لستر بعض التلاعبات الممارسة من طرف الإدارة، ولكن التزام المدقق بأخلاقيات المهنة تجبره على كشف كل التلاعبات الممارسة للوصول إلى أعلى مستويات الأداء. وقد وضع معهد المدققين الداخليين أربعة مبادئ أخلاقية، حيث قسم الميثاق الأخلاقي إلى عنصرين أساسيين هما:

- المبادئ المرتبطة بالمهنة وتطبيق معايير التدقيق الداخلي؛

- قواعد السلوك والتي تصف معيار السلوك المتوقع للمدققين الداخليين، ويساعد في تفسير المبادئ في التطبيق العملي والمعدة للسلوك الأخلاقي للمدققين الداخليين .
وقد ضمن كل مبدأ مجموعة من القواعد السلوكية كما يلي :

أولاً: مبدأ النزاهة وتضمن القواعد السلوكية التالية:

- يجب على المدققين الداخليين أداء عملهم بأمانة وحذر، ومسؤولية؛

- يجب على المدققين الداخليين أن يحافظوا على القانون ويتوقعوا اكتشاف أية أفعال بواسطة القانون أو المهنة؛

- يجب على المدققين الداخليين أن لا يشاركون في أنشطة غير قانونية أو غير معروفة أو معيبة لمهنة التدقيق الداخلي والمؤسسة التي يعملون فيها؛

- يجب على المدققين الداخليين أن يحترموا ويساهموا في تحقيق الأهداف الشرعية والأخلاقية للمؤسسة التي يعملون فيها.

ثانياً: مبدأ الموضوعية وتضمن القواعد السلوكية التالية:

- يجب على المدققين الداخليين أن لا يشاركون في أية أنشطة أو علاقات ربما تضعف أو من المفترض أن تضعف تقييم غير متحيز؛

- يجب على المدققين الداخليين إلا يقبلوا أية شيء ربما يضعف أو من المفترض أن يضعف حكمهم المهني؛

- يجب على المدققين الداخليين الإفصاح عن كل الحقائق المادية التي عرفوها أثناء قيامهم بواجبهم والتي أن لم يفصحوا عنها ربما تؤدي إلى تشويه تقاريرهم عن الأنشطة التي يدققوها.

¹ خلال عزيزة، مرجع سبق ذكره، ص20.

ثالثاً: مبدأ السرية: وتضمن القواعد السلوكية التالية¹:

- يجب على المدققين الداخليين أن يكونوا عقلاء بشأن استخدام وحماية المعلومات المكتسبة أثناء القيام بواجباتهم؛

- يجب على المدققين الداخليين أن لا يستخدموا المعلومات لأي مكسب شخصي أو بأي أسلوب لا يتفق مع القانون أو يضر بالأهداف الشرعية والأخلاقية للمؤسسة التي يعملون فيها.

رابعاً: مبدأ الكفاءة المهنية. وتضمن القواعد السلوكية التالية:

- يجب على المدققين أن يؤدوا فقط الخدمات بالمعرفة والمهارة الضرورية والخبرة؛

- يجب على المدققين الداخليين أن يؤدوا خدمات التدقيق الداخلي طبقاً لمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي؛

- يجب على المدققين الداخليين أن يحسنوا باستمرار كفاءتهم، فعالية، وجودة خدماتهم.

¹ خلال عزيزة، مرجع سبق ذكره، ص 21-22.

خلاصة:

إن التدقيق هو عبارة عن عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية، لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيات لنتائج ذلك للأطراف المعنية، فهي بذلك عملية انتقادية للقوائم المالية للقوائم المالية الختامية من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية والأدلة المدعمة للتسجيلات المحاسبية المرتبطة بالعمليات التي قامت بها المؤسسة، وكذلك التحقق من مدى مطابقة عناصر هذه القوائم للواقع الفعلي لها، إن هذه العملية تمكن المدقق من أن يبدي رأيا فنيا محايدا حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة عن المركز المالي الحقيقي لها ومدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

وحتى تتم هذه العملية بكفاءة يجب عليها أن تعتمد على قواعد وأسس ومعايير منطقية وثابتة ومحددة لظروف إنجازها، كما أن الشخص المزاوول لهذه المهنة يجب عليه أن يكون مستقلا ومؤهلا تأهيلا علميا ومهنيا كافيين لتقرير ما إذا كانت القوائم المالية الختامية صحيحة، ولقد أدت الاهتمامات المتزايدة من قبل الباحثين والمهنيين وكل من تولدت لديهم الحاجة للتدقيق إلى تطوير الممارسة العملية لهذه المهنة، ونظرا لتشعب تقسيمات المراجعة وتنوعها وتعدد ميادينها واختلاف أساليبها، تعددت أهدافها بما يخدم من تحقيق غاية كل أنواع من أنواعها، ولقد جاءت هذه الأهداف وليد الأهمية الكبيرة للتدقيق في المؤسسة ومن له علاقة بها، إذ أن الصفة الرقابية التي يتمتع بها المدققين جعلت هؤلاء يلجئون إلى المدقق للوقوف على ممتلكاتهم والمحافظة عليها من الاختلاس والإهمال والضياع، وكذا الوقوف على نشاط المؤسسة لتحقيق أكبر فاعلية وكفاءة لها من اجل تطويره والوصول إلى منتجات ذات جودة عالية، ونظرا كذلك لصفتها الرقابية أصبحت جميع الأسواق المالية تشترط على المؤسسات التي تريد الدخول في البورصات القيام باعتماد تدقيق موثوق حتى يتم الوثوق في قوائمها المالية المنشورة، والاعتماد عليها في عملية اتخاذ القرارات المختلفة، كما أن المراجعة تسهم بدرجة كبيرة في هذه العملية داخل المؤسسة خاصة بعدما تطورت هذه المهنة، وأصبحت تساعد المؤسسة في رفع مستوى كفاءة وفاعلية عملياتها.

الفصل الثاني

تمهيد:

تعتبر حوكمة الشركات من المفاهيم الحديثة التي ظهرت بقوة على السطح في عالم الأعمال، نظرا للمتطلبات الجديدة التي فرضتها مظاهر العولمة وما صاحبها من تطورات على الصعيدين القانوني والاقتصادي، ومما زاد من الاهتمام بتطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية الجيدة، الانهيارات المفاجئة لعدد من الشركات العالمية، حيث ارتبط مفهوم الحوكمة ارتباطا وثيقا بالأزمات المالية والاقتصادية، التي كشفت أن عدم تطبيق الحوكمة بالشكل المطلوب قد زاد من حدتها وهز ثقة المستثمرين وجميع أصحاب المصلحة بالأنظمة الرقابية والمحاسبية على أداء الشركات. ولمنع حدوث هذه الأزمات أو الحد منها في أقل تقدير ازداد الاهتمام بصياغة مفهوم حوكمة الشركات ووضع مجموعة من الآليات تجعل الحوكمة تكتسب دورا فعالا في المؤسسات.

على هذا الأساس سنقوم بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات؛

المبحث الثاني: الإطار الفكري لحوكمة الشركات؛

المبحث الثالث: علاقة التدقيق المحاسبي المالي بحوكمة الشركات؛

المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات

تعتبر المؤسسة من العناصر الأساسية في تنمية أي اقتصاد كان، فبنيتها الاجتماعية الاقتصادية القانونية وتفاعلها مع المحيط الداخلي والخارجي، فتطبيق الحوكمة في المؤسسة ما هو إلا إسقاط لسبل تنميتها انطلاقاً من ضمان مصالح وأهداف المتعاملين فيها ومعها ضمن إطار أوسع على المجتمع أو المحيط الكلي.

المطلب الأول: مفهوم حوكمة الشركات

إن الانهيارات الكبيرة والأزمات العالمية التي طالت الكثير من الشركات كان سببها الرئيسي والأساسي هو نقص الخبرات والكفاءات وعدم توفر إدارات كفوءة ذات خبرة ومهارات متميزة، أي عدم الأخذ بمبدأ الحاكمية أي الحكم الرشيد للمؤسسات، مما جعل هذه المؤسسات تعلن إفلاسها وتنهيار أو على الأقل تقلص من حصتها السوقية أو تجمد نشاطها، لذلك بدأ الاهتمام بموضوع الحوكمة. وسيتم التطرق في هذا المطلب إلى ماهية الحوكمة ومختلف خصائصها.

- أصل كلمة حوكمة:

يعتبر مصطلح الحوكمة مصطلح حديث الاستعمال في اللغة العربية، بدأ استخدامه في بداية سنة 2000، وهو أحد المحولات العديدة لترجمة مصطلح "gouvernance" بالإنجليزية ويعود أصل هذه الكلمة إلى اللغة اليونانية مصطلح "kubernan" التي تعني قيادة سفينة أو دبابه. حيث قد استخدم هذا اللفظ في القرن 13 في اللغة الفرنسية القديمة كمرادف لمصطلح الحوكمة "gouvernement"، والتي تعني فن أو طريقة الحكم، ثم استخدم كمصطلح قانوني في اللغة الفرنسية سنة 1478، وفي القرن 14 انتقل اللفظ إلى الإنجليزية، وأعطى ميلادا لكلمة حوكمة، ويقصد بها العمل أو طريقة الإدارة، حيث أخذت هذه الكلمة الصدارة في سنوات 1990 من قبل الاقتصاديين وعلماء السياسة والمؤسسات الدولية.¹

ثانياً: تعريف حوكمة الشركات :

الحوكمة لغة: الحوكمة لفظ غير قياسية، حيث اختزلت في ثناياها عدة مفاهيم تتمثل أساساً فيما يلي :

- المنع: فيقال حكمت فلانا، أي منعته ومنها حكمة الدابة، وهو ما يوضع على فم الدابة لمنعها من التهام ما لا يريد راعيها أن تلتهمه.²

- القضاء: حيث يطلق الحكم ويراد به القضاء، ومن ذلك قوله تعالى: "فاحكم بينهم بما أنزل الله" أي افضي بينهم بحكم الله، والحكام هم القضاة.

- الحكمة: وهو وضع الشيء المناسب في المكان المناسب.

¹ طارق عبد العال حماد ، حوكمة الشركات المفاهيم المبادئ التجارب، القاهرة، المتطلبات الدار الجامعية ، 2009 ، ص10.

² محمد أحمد الخضيرى، حوكمة الشركات، القاهرة، مجموعة النيل العربية، 2005.

- الحكم: والحكم من نصبه القاضي للحكم بين الناس ومحاولة الإصلاح بينهم، لم يتم التوصل إلى مرادف محدد لمصطلح "gouvernance copérate" باللغة العربية، ويطلق عليه في بعض البلدان بالحاكمة المؤسسية أو التحكم المؤسسي، وفي بلدان أخرى يسمى حوكمة الشركات، وبحسب البعض فإنه وبعد العديد من المحاولات والمشاورات مع عدد من خبراء اللغة العربية والاقتصاديين والقانونيين المهتمين بهذا الموضوع، تم اقتراح مصطلح حوكمة الشركات.

اصطلاحاً: لم تتفق الكتابات حول مفهوم واضح ومحدد لمصطلح حوكمة المؤسسة، حيث أخذ المفكرون والباحثون وكذا المنظمات الدولية والمهنية بالتسايق لتعريفها، وقد رجع تنوع التعاريف إلى التداخل في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية، وهو الأمر الذي يؤثر في كل مجتمع واقتصاد على حدى، إلا انه يمكننا سرد مجموعة من التعاريف ثم نحاول من خلالها استنباط الخصائص الأساسية لحوكمة المؤسسات.¹

يعرف طارق عبد العال حماد الحوكمة على أنها: النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال الشركة ومراقبتها على أعلى مستوى من اجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والصرامة.²

تعرف مؤسسة التمويل الدولية الحوكمة بأنها: النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها. كما تعرفها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بأنها: "مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من المساهمين".

بينما عرفها البنك الدولي: الحكم الراشد مرادف التسيير الاقتصادي الفعال والأمثل، الذي يسعى للإجابة عن مختلف الانتقادات الخاصة والموجهة للدول والمؤسسات التي تشكل في الإصلاحات الهيكلية المسيرة بطريقة علوية، أي من الأعلى نحو الأسفل، والتي أدت إلى فراغ مؤسسي بدل تعبئة قدرات وطاقت المجتمع التي يخرها.³

وبالتالي يمكننا أن نستخلص من التعاريف السابقة أن حوكمة الشركات نظام يهتم بإيجاد وتنظيم التطبيقات والممارسات السليمة للقائمين على إدارة الشركة، يتضمن العديد من العناصر والمبادئ، الإجراءات التي تعمل معا على توزيع الحقوق والمسؤوليات بين الأطراف المختلفة المشاركة في المنظمة ووضع القواعد والإجراءات المتعلقة بشؤون المنظمة بما يحافظ على حقوق حملة الأسهم وحملة السندات والعمليين بالشركة وأصحاب المصالح وغيرهم.

المطلب الثاني: جذور حوكمة الشركات

تشير الأدبيات الاقتصادية المتعلقة بحوكمة الشركات بأن آليات حوكمة الشركات كفيلا بسد الفجوة التي يمكن أن تحدث بين مديري ومالكي الشركة، من جراء الممارسات السلبية التي من الممكن أن تضر بالشركة وبالصناعة ككل.

ازداد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات، حيث حرصت عدد من المؤسسات الدولية على تناول هذا المفهوم بالتحليل والدراسة، وعلى رأس هذه المؤسسات كل من صندوق النقد الدولي والبنك الدولي، المركز الدولي للمشروعات الخاصة و منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، التي أصدرت في عام 1999 مبادئ حوكمة الشركات، والمعنية بمساعدة كل من الدول الأعضاء وغير الأعضاء بالمنظمة لتطوير الأطر القانونية والمؤسسية لتطبيق حوكمة الشركات بكل من الشركات العامة والخاصة، سواء المكتتبه أو غير المكتتبه بأسواق المال، من خلال تقديم عدد من الخطوط

¹ محمد أحمد الخضيرى، مرجع سبق ذكره، ص 7-8.

² طارق عبد العال، مرجع سبق ذكره، ص 12.

³ محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد الإداري والمالي، الإسكندرية، دار الجامعية، 2006، ص 12.

الإرشادية لتدعيم إدارة الشركات وكفاءة أسواق المال واستقرار الاقتصاد ككل. و تناول المبادئ الخمسة الصادرة عام 1999 من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تطبيقات حوكمة الشركات في شأن الحفاظ على حقوق حملة الأسهم، وتحقيق المعاملة العادلة لحملة الأسهم، وإزكاء دور أصحاب المصالح والحرص على الإفصاح والشفافية، وتأكيد مسؤولية مجلس الإدارة. وفي سنة 2004 أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية قائمة جديدة لمعايير حوكمة الشركات، مضيئة مؤشر تأمين الأسس لإطار حوكمة فعالة للشركات، أما في الآونة الأخيرة فقد تعاطت بشكل كبير أهمية حوكمة الشركات لتحقيق كل من التنمية الاقتصادية والقانونية والرفاهية الاجتماعية للاقتصاديات والمجتمعات، وقد بدأ الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات يأخذ حيزاً مهماً في أدبيات الاقتصاد إثر إفلاس بعض الشركات الدولية الكبرى.¹

كما تعرضت بعض شركات دولية أخرى لصعوبات مالية كبيرة، مثل سويس وإيرفرانس تيليكوم، وذلك حسب تقرير لسنة 2000 لمصرف سويسري خاص، تناول موضوع حوكمة الشركات والمسؤولية الاجتماعية للشركات الكبرى.

المطلب الثالث: خصائص حوكمة الشركات

بناء على التعاريف السابقة فإن مصطلح الحوكمة يشير إلى الخصائص التالية :

1- الانضباط: يعني إتباع سلوك أخلاقي مناسب وصحيح، وهذا الانضباط يتحقق من خلال مايلي :

- بيانات واضحة للجمهور؛

- وجود الحافز لدى الإدارة اتجاه تحقيق سعر أعلى للسهم؛

- الالتزام بالأعمال الرئيسية المحددة بوضوح؛

- التقدير السليم لحقوق الملكية.

2- الشفافية: يقصد به تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث، كما تعني العلنية في مناقشة الموضوعات، وحرية

تداول المعلومات كما تتحقق هذه الشفافية من خلال مايلي:

- الإفصاح عن الأهداف المالية بدقة؛

- نشر التقرير السنوي في موعده؛

- الحفاظ على المعلومات وعدم تسريبها قبل الإعلان عنها؛

- الإفصاح العادل عن النتائج الختامية؛

- تطبيق معايير المحاسبة الدولية؛

¹ طارق عبد العال، مرجع سبق ذكره، ص 15.

- تحديث المعلومات على شبكة الانترنت.¹

3- الاستقلالية: ويعني لا توجد تأثيرات وضغوط غير لازمة للعمل، وتتحقق من خلال مايلي:

- وجود رئيس مجلس إدارة مستقل عن مجلس الإدارة العليا؛

- وجود لجنة مراجعة يرأسها عضو مجلس إدارة مستقل؛

- وجود لجنة لتحديد المكافآت يرأسها عضو إدارة مستقل؛

- وجود مراجعين خارجيين غير مرتبطين بالمؤسسة.

4- المساءلة: أي إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية عن طريق تقديم كشف حساب عن تصرف ما وتشمل المساءلة جانبيين هما كالاتي:

التقييم ثم الثواب أو العقاب: ويعني أن يتم أولاً تقييم العمل ثم محاسبة القائمين عليه، وتتحقق من خلال مايلي:

- ممارسة العمل بعناية ومسؤولية والترفع عن المصالح الشخصية؛

- التصرف بشكل فعال ضد الأفراد الذين يتجاوزون حدودهم؛

- التحقيق الفوري في حالة إساءة الإدارة العليا؛

- وضع آليات تسمح بعقاب الموظفين التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة.

5- المسؤولية: أي وجود مسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المؤسسة، تتحقق إذا كانت هناك وجود لجنة مراجعة ترشح المراجع الخارجي وتراقب أعماله؛ ووجود لجنة مراجعة تراجع تقارير المراجعين الداخليين وتشرف على أعمال المراجعة الداخلية بالإضافة إلى الاجتماعات الدورية لمجلس الإدارة؛ وعدم قيام مجلس الإدارة بالإشراف بدور تنفيذي.

6- العدالة: يجب احترام حقوق مختلف مجموعات أصحاب المصلحة في المؤسسة، وتتحقق العدالة عن طريق مايلي:

- المعاملة العادلة لكافة الموظفين؛

- حماية حقوق المساهمين؛

- إعطاء المساهمين حق الاعتراض عند إساءة حقوقهم.

¹ أحمد علي خضر، حوكمة الشركات، الإسكندرية، دار الفكر الجامعي، 2012، ص ص 23-24.

7- المسؤولية الاجتماعية: ويقصد بها المؤسسة كمواطن جيد يتحقق هذا من خلال مايلي :

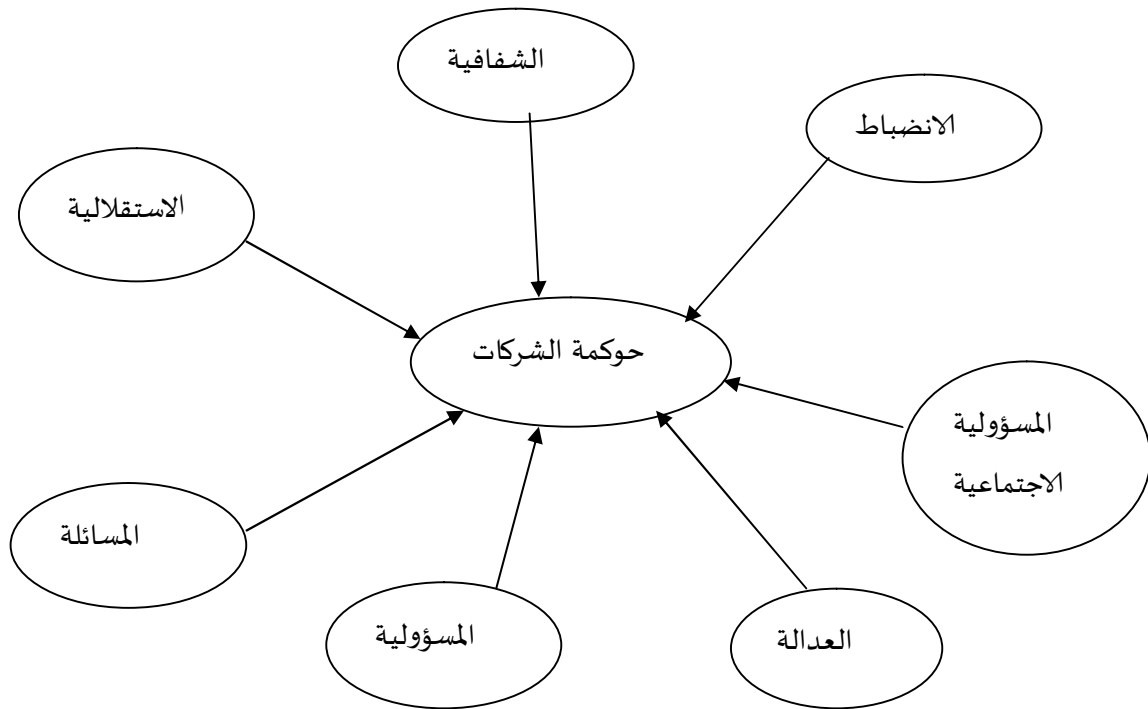
-وجود سياسة واضحة تؤكد التمسك بالسلوك الأخلاقي؛

-وجود سياسة توظيف واضحة وعادلة¹.

ويتضح أن الشفافية والمساءلة والمصداقية تعد من العوامل المهمة لتفعيل الحوكمة وتطوير الأطر المؤسسية وتحسين كفاءة أداء الأجهزة الحكومية والخاصة، مما يؤدي في النهاية إلى رفع معدل النمو الاقتصادي وتفعيل درجة المشاركة لجميع أفراد المجتمع ومؤسساته في صنع القرارات والقوانين، ومراقبة مستوى الأداء.

والشكل التالي يلخص خصائص حوكمة الشركات:

الشكل رقم(II-01):خصائص حوكمة الشركات



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على أحمد علي خضر.

¹ أحمد علي خضر، مرجع سبق ذكره، ص26.

المبحث الثاني: الإطار الفكري لحوكمة الشركات

لقد تعاضل الاهتمام بحوكمة الشركات في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة خاصة عند العقود القليلة الماضية بعد سلسلة الأزمات والانهيارات التي مست اقتصاديات عدة بلدان ما يدفعنا للتساؤل عن:

أهمية وأهداف الحوكمة في هذه الاقتصاديات ومبادئها

المطلب الأول: أهمية وأهداف حوكمة الشركات :

1- أهمية حوكمة الشركات :

حظيت حوكمة الشركات باهتمام بالغ، وذلك لأسباب كثيرة منها اهتمام الدول والشركات باجتذاب الاستثمار وتحسين الأداء، فإن الفضائح المالية وهروب الأموال ألقى بظلال مظلمة على الاقتصاديات في جميع أرجاء العالم ومن ثم فإن الإرشادات الموجودة حالياً هي مكون من بين العديد من المكونات الضرورية وغير الكافية لإقامة نظام سليم لحوكمة الشركات، ومن هنا يمكن تلخيص أهمية حوكمة الشركات في النقاط التالية :

-تخفيض المخاطر؛

-تعزيز الأداء؛

-تحسين الوصول إلى الأسواق المالية؛

-زيادة القابلية التسويقية للسلع والخدمات؛

-إظهار الشفافية وقابلية المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية.¹

ويمكن توضيح هذه النقاط من منظور مستخدميها وذلك كما يلي :

أولاً: أهمية الحوكمة بالنسبة للشركات:

تتمثل فيما يلي:

- تمكن من رفع الكفاءة الاقتصادية للشركة من خلال وضع أسس للعلاقة بين مديري الشركة والمساهمين ومجلس الإدارة.

- تعمل على وضع الإطار التنظيمي الذي يمكن من خلاله تحديد أهداف الشركة وسبل تحقيقها، من خلال توفير الحوافز المناسبة لأعضاء مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية لكي يعملوا على تحقيق أهداف الشركة التي تراعي مصالح المساهمين.

¹ بوطمينة إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص 38.

- تؤدي إلى الانفتاح على أسواق المال العالمية، وجذب قاعدة عريضة من المستثمرين (بالأخص المستثمرين الأجانب). لتمويل المشاريع التوسعية، فإذا كانت الشركات لا تعقد على الاستثمارات الأجنبية يمكنها زيادة ثقة المستثمر المحلي، وبالتالي زيادة رأس المال بتكلفة أقل.

- تحظى الشركات التي تطلق قواعد الحكومة بزيادة ثقة المستثمرين، لأن تلك القواعد تضمن حماية حقوقهم، ولذلك نجد أن المستثمرين في الشركات التي تطبق قواعد الحوكمة جيدا قد يقوموا بالتفكير جيدا قبل بيع أسهمهم في تلك الشركات حتى عندما تتعرض لأزمات مؤقتة تؤدي إلى انخفاض أسعار أسهمهم لثقتهم في قدرة الشركة على التغلب على تلك الأزمات، مما يجعل تلك الشركات قادرة على الصمود في فترة الأزمات.

ثانيا: أهمية الحوكمة بالنسبة للمساهمين:

تساعد في ضمان الحقوق لكافة المساهمين مثل حق التصويت، حق المشاركة في القرارات الخاصة بأي تغييرات جوهرية قد تؤثر على أداء الشركة في المستقبل. والإفصاح الكامل على أداء الشركة والوضع المالي والقرارات الجوهرية المتخذة من قبل الإدارة العليا، كما يساعد المساهمين على تحديد المخاطر المترتبة على الاستثمار في هذه الشركات.¹

ثالثا: أهمية الحوكمة من الناحية الاقتصادية:

إن طريقة تحديد النشاط الاقتصادي لها تأثير قوي على تخطيط الأعمال ونشاط الاستثمار وخفض تكاليف المعاملات وتكاليف التنظيم وإدارة الأعمال، وتمثل تكاليف المعاملات ما يلي:

- تكلفة بيع وشراء السلع والخدمات والحصول على التحويل ورأس المال؛
- تكلفة ضمان وتنفيذ حقوق الملكية والحصول على معلومات بشأن الأعمال وفرص الشراكة؛
- تكلفة تكوين المؤسسات وتنظيمها؛

- تكلفة نقل وتصدير واستيراد السلع والالتزام باللوائح والتمثيل الحكومي أهم مشكل تعاني منه المؤسسات سواء كانت صغيرة أو متوسطة هو التأثير النسبي لارتفاع تكاليف المعاملات، لأنها تتضمن عناصر كثيرة هذا ما يؤثر سلبا على حجم هيكل المؤسسات.²

رابعا: أهمية الحوكمة من الناحية القانونية:

يهتم القانونيون بمبادئ واليات حوكمة المؤسسات كونها تعمل على الوفاء بكافة حقوق الأطراف المنتمية للمؤسسة وهم حملة الأسهم، مجلس الإدارة، المديرين التنفيذيين، العاملين، المقرضين وأصحاب المصالح... وغيرهم. من هذا المنطق فإن التشريعات واللوائح المؤسسة لعمل المؤسسة هي المبادئ واليات الحوكمة التي تعمل على ضبط العلاقة بقوانين وقرارات محددة بين الأطراف المنتمية للمؤسسة، وتتداخل قواعد حوكمة المؤسسات بعدد من القوانين مثل قوانين المؤسسات، أسواق المال، البنوك، المحاسبة والمراجعة، المنافسة المشروعة ومنع الاحتكار، قانون الضرائب والعمل. كما أنها تعمل على تنفيذ العقود بطريقة فعالة. وفي هذا الصدد اقترحت مؤسسة التمويل الدولية في سنة

¹ بوطمينة إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص 42.

² محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 28.

2002 بأن يتم إصدار بنود تشريعية لحوكمة المؤسسات تتضمن أسواق المال والمؤسسات. رغم اختلاف القوانين والأنظمة الأساسية لمربطة بحوكمة المؤسسات إلا أن الأنظمة القانونية تعد عاملا أساسيا لضمان تطبيق جيد لقواعد الحوكمة. هذا فضلا عن أهمية معايير الإفصاح والشفافية والمراجعة والمحاسبة.

- خامسا: أهمية الحوكمة من الناحية المحاسبية والرقابية :

الأمر الذي يعد أكثر أهمية هو مدى كفاءة المناخ التنظيمي والرقابي، وأن أهمية دور أجهزة الإشراف في متابعة الأسواق تزداد من خلال التركيز على ثلاثة عوامل أساسية هي الإفصاح، الشفافية، والمعايير المحاسبية السليمة. وسعيا لضمان المزيد من الانضباط أصدرت الولايات المتحدة الأمريكية تشريعا جديدا أطلق عليه اسم "Oxley sarbanes" ينص على أهمية انتهاج آليات دورية وسريعة لضمان الحصول على الإفصاح والشفافية المطلوب شكما يدعو إلى تشكيل لجان من أعضاء مستقلين لمتابعة أعمال مراجعة الحسابات والقوائم المالية بحياد تام، كما يشير أيضا إلى أهمية إنشاء جهاز متابعة ومراقبة أداء مؤسسات المحاسبة والمراجعة وضمان كفاءة أداء مهامها.

2- أهداف حوكمة الشركات

يعد أسلوب حوكمة الشركات وسيلة تمكن المجتمع من التأكد من حسن إدارة الشركات بطريقة تحمي أموال المستثمرين والمقرضين. كما يؤدي إلى خلق ضمانات ضد الفساد وسوء الإدارة، ويظهر ذلك من خلال إيضاح الأهداف التي تصبو الحوكمة إلى تحقيقها كما يرى البعض أن حوكمة الشركات تستهدف تحقيق ما يلي :

- العدالة والشفافية والمعاملة النزيهة لجميع الأطراف ذوي المصلحة المشتركة؛
- حماية حقوق المساهمين بصفة عامة سواء كانوا أقلية أو أغلبية وتعظيم عوائدهم؛
- منع استغلال السلطات المتاحة من تحقيق مكاسب غير مشروعة والمتاجرة بمصالح الشركة والمساهمين وأصحاب المصالح.
- بينما يرى آخرون أن حوكمة الشركات الجيدة تحقق العديد من الأهداف ومن أهمها مايلي :
- محاربة الفساد بكل صورته سواء كان فسادا ماليا أم محاسبيا أم سياسيا؛
- جذب الاستثمارات سواء الأجنبية أو المحلية والحد من هروب رؤوس الأموال؛
- تحقيق الاستقرار والمصدقية للقطاعات المالية على المستوى المحلي والدولي؛
- تحسين وتطوير إدارة الشركات ومساعدة المديرين ومجلس الإدارة على بناء إستراتيجية سليمة وضمان اتخاذ قرارات الدمج أو السيطرة بناء على أسس سليمة بما يؤدي إلى دفع كفاءة الأداء؛¹

¹ عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات، الإسكندرية، دار الجامعية، 2006-2007، ص 18.

- تحقيق إمكانية المنافسة بين الأجل الطويل، وهذا يؤدي إلى خلق حوافز وتبني تكنولوجيا حديثة لزيادة درجة جودة المنتجات وتخفيض التكاليف الإنتاجية، وزيادة القابلية التسويقية للسلع والخدمات التي تتعامل فيها الشركة حتى تتمكن من الصمود أمام المنافسة القوية للمنتجات الأجنبية.

وبالتالي تسعى حوكمة الشركات من خلال الأهداف إلى تحقيق ما يلي:

- تحسين أداء الشركات؛

- وضع الأنظمة الكفيلة بمعالجة الغش وتضارب المصالح والتصرفات الغير المقبولة ماديا وأدائيا وأخلاقيا؛

- وضع أنظمة الرقابة على إدارة الشركات وأعضاء مجل إدارتها؛

- وضع أنظمة لإدارة الشركة وفقا لهيكل يحدد توزيع كل الحقوق والمسؤوليات فيما بين مجلس الإدارة والمساهمين؛

- وضع القواعد والإجراءات المتعلقة بسير العمل داخل الشركة لتحقيق أهدافها.¹

المطلب الثاني: مبادئ حوكمة الشركات:

نظرا للاهتمام المتزايد بمفهوم الحوكمة، فقد حرصت العديد من المؤسسات على دراسة هذا المفهوم وتحليله ووضع مبادئ محددة لتطبيقه، ومن هذه المؤسسات "مؤسسة التعاون الاقتصادي والتنمية، وبنك التسويات الدولية مثلا في لجنة بازل، ومؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي، وفي الواقع نجد انه كما اختلفت التعريفات المعطاة لمفهوم الحوكمة، فقد اختلفت كذلك المعايير التي تحكم عملية الحوكمة وذلك من منظور وجهة النظر التي حكمت كل جهة تضع مفهوما لهذه المعايير وذلك على النحو التالي:

أولاً: مبادئ مؤسسة التعاون الاقتصادي والتنمية: يتم تطبيق الحوكمة وفق ستة معايير توصلت إليها مؤسسة التعاون الاقتصادي والتنمية في عام 1999، علما بأنها قد أصدرت تعديلا لها في عام 2004، وتمثل فيما يلي²:

1- **ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة المؤسسات:** يجب أن يتضمن إطار حوكمة المؤسسات كلا من تعزيز شفافية الأسواق وكفاءتها، كما يجب أن يكون متناسقا مع أحكام القانون، وأن يضيف بوضوح تقسيم المسؤوليات فيما بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية المختلفة.

2- **حفظ حقوق جميع المساهمين:** وتشمل نقل ملكية الأسهم، واختيار مجلس الإدارة، والحصول على عائد في الأرباح، ومراجعة القوائم المالية، وحق المساهمين في المشاركة الفعالة في اجتماعات الجمعية العامة.

3- **المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين:** وتعني المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة، وحقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية، والتصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية، وكذلك حمايتهم من أي عملية استحواذ أو دمج مشكوك فيها، أو من الاتجار في المعلومات الداخلية، وكذلك حقهم في الإطلاع على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين.

¹ عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره، ص 19.

² طارق عبد العال، مرجع سبق ذكره، ص 17.

4- دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالمؤسسة: وتشمل احترام حقوقهم القانونية والتعويض عن أي انتهاك لتلك الحقوق، وكذلك آليات مشاركتهم الفعالة في الرقابة على المؤسسة، وحصولهم على المعلومات المطلوبة، ويقصد بأصحاب المصالح البنوك والعاملين وحملة السندات والموردين والعملاء.

5- الإفصاح والشفافية: ويتناول الإفصاح عن المعلومات الهامة ودور مراقب الحسابات في الإفصاح عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم، والإفصاح المتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، ويتم الإفصاح عن كل تلك المعلومات بطريقة عادلة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب ودون تأخير.

6- مسؤوليات مجلس الإدارة: وتشمل هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية، وكيفية اختيار أعضائه ومهامه الأساسية ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية.¹

ثانياً: مبادئ لجنة بازل: وضعت لجنة بازل في العام 1999 إرشادات خاصة بالحوكمة في المؤسسات المصرفية والمالية، وهي تركز على النقاط التالية:

- قيم المؤسسة وموثيق الشرف للتصرفات السليمة وغيرها من المعايير للتصرفات الجيدة والنظم التي يتحقق من باستخدامها هذه المعايير:

- إستراتيجية للمؤسسة معدة جيداً، والتي بموجبها يمكن قياس نجاحها الكلي ومساهمة الأفراد في ذلك؛²

- التوزيع السليم للمسؤوليات ومراكز اتخاذ القرار متضمناً تسلسلاً وظيفياً للموافقات المطلوبة من الأفراد لمجلس الإدارة؛

- وضع آلية للتعاون الفعال بين مجلس الإدارة ومراجع الحسابات والإدارة العليا؛

- توافر نظام ضبط داخلي قوي يتضمن مهام التدقيق الداخلي والخارجي وإدارة مستقلة للمخاطر عن خطوط العمل مع مراعاة تناسب السلطات مع المسؤوليات؛

- مراقبة خاصة لمراكز المخاطر في المواقع التي يتصاعد فيها تضارب المصالح، بما في ذلك علاقات العمل مع المقترضين المرتبطين بالمصرف وكبار المساهمين والإدارة العليا، أو متخذي القرارات الرئيسية في المؤسسة؛

- الحوافز المالية والإدارية للإدارة العليا التي تحقق العمل بطريقة سليمة، وأيضاً بالنسبة للمديرين أو الموظفين سواء كانت في شكل تعويضات أو ترقية أو عناصر أخرى؛

- تدفق المعلومات بشكل مناسب داخلياً أو خارجياً.

¹ طارق عبد العال، مرجع سبق ذكره، ص18.

² حنوف عبد الرحمان، حوكمة المؤسسة في المصارف الجزائرية وفقاً لمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومبادئ لجنة بازل للرقابة المصرفية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، قسنطينة، علوم تسيير، 2012، ص15.

ثالثاً: مبادئ مؤسسة التمويل الدولية: وضعت مؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي عام 2003 قواعد ومبادئ عامة تراها أساسية لدعم الحوكمة في المؤسسات على تنوعها، سواء كانت مالية أو غير مالية، وذلك على مستويات أربعة كالتالي¹:

- الممارسات المقبولة للحكم الرشيد:

- خطوط إضافية لضمان الحكم الجيد الجديد:

- إسهامات أساسية لتحسين الحكم الجيد محلياً للقيادة.

إن تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات يؤدي إلى تحقيق الأتي:

طمأنة المساهمين على الحصول على عائد استثماراتهم، تمكن المساهمين من جعل المديرين يعيدون إليهم بعض الأرباح، تؤكد المستثمرين أن المديرين لن يهدروا المال الذي يستثمرونه في المؤسسة، التأكد من أن الشركة لا تستثمر في مشاريع فاشلة. ولهذا يجب أن تتميز مبادئ حوكمة المؤسسات بما يلي:

- القدرة على توفير الضمان من خلال قيام الوكيل بتقييم القرارات:

- أساس العقد الذي تم إبرامه مع المالك، بين الوكيل والمالك (المساهم):

- ضمان استمرار تدفق رأس المال والذي يعتبر أحد المؤشرات لنجاح المؤسسة:

- القدرة على حماية مصالح المساهمين والحد من التلاعب المالي والإداري ومواجهة التحايل والخداع الذي تتعرض له أموال المؤسسة:

إذ أنه لا يمكن تطبيق هذه المبادئ إلا بواسطة آليات، حيث أن هذه الأخيرة تساعد في تطبيق مبادئ الحوكمة.

المطلب الثالث: آليات حوكمة الشركات:

يتم تطبيق الحوكمة من خلال مجموعة من الآليات، صنفت إلى آليات حوكمة داخلية وأخرى خارجية، وسيتم تناولها بشكل مختصر وكما يأتي:

أولاً: الآليات الداخلية لحوكمة الشركات: تنصب آليات حوكمة الشركات الداخلية على أنشطة وفعاليات الشركة، واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف الشركة، ويمكن تصنيف آليات حوكمة الشركات الداخلية إلى ما يأتي:

1- مجلس الإدارة: يعد مجلس المراقبين أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، إذ أنه يحمي رأس مال المستثمر في الشركة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة، وذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين وإعفاء ومكافأة الإدارة العليا، كما إن مجلس الإدارة القوي يشارك بفاعلية في وضع إستراتيجية الشركة، ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة

¹ حنوف عبد الرحمان، مرجع سبق ذكره، ص 16.

ويراقب سلوكها ويقوم أداؤها، وبالتالي تعظيم قيمة الشركة. ولكي تكون هذه المجالس فعالة ينبغي أن تكون في الموقف الذي يؤهلها للعمل لمصلحة الشركة، وفي ذات الوقت تأخذ الأهداف الاجتماعية للشركة بعين الاعتبار.

كما يجب أن تمتلك السلطة اللازمة لممارسة أحكامها الخاصة بعيدا عن التدخلات السياسية والبيروقراطية في شؤونها، وتقوم باختيار الإدارة العليا، فضلا عن الإشراف المستمر على أداء الشركة والإفصاح عن ذلك.

2- التدقيق الداخلي: تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي دورا مهما في عملية الحوكمة، إذ أنها تعزز هذه العملية، وذلك بزيادة قدرة المواطنين على مساءلة الشركة، حيث يقوم المدققون الداخليون من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية، العدالة، تحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركات المملوكة للدولة وتقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي. فقد أكدت لجنة كادييري على أهمية مسؤولية المدقق الداخلي في منع اكتشاف الغش والتزوير، ولتحقيق هذه الوظيفة لأهدافها يجب أن تكون مستقلة وتنظم بشكل جيد وتستند إلى تشريع خاص بها¹.

ثانيا: الآليات الخارجية لحوكمة الشركات: تتمثل آليات حوكمة الشركات الخارجية بالرقابة التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على الشركة، والضغوط التي تمارسها المنظمات الدولية المهتمة بهذا الموضوع، حيث يشكل هذا المصدر أحد المصادر الكبرى المولدة لضغط هائل من أجل تطبيق قواعد الحوكمة.

من الأمثلة على هذه الآليات مايلي²:

1- منافسة سوق المنتجات (الخدمات) وسوق العمل الإداري: تعد منافسة سوق المنتجات (أو الخدمات) أحد الآليات المهمة لحوكمة الشركات، حيث إذ لم تقم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح (أو أنها غير مؤهلة)، فسوف تفشل في منافسة الشركات التي تعمل في نفس حقل الصناعة، وبالتالي تتعرض للإفلاس، إذ إن منافسة سوق المنتجات (أو الخدمات) يهذب سلوك الإدارة، وبخاصة إذا كانت هناك سوق فعالة للعمل الإداري للإدارة العليا، وهذا يعني أن إدارة الشركة إلى حالة الإفلاس سوف يكون له تأثير سيء على مستقبل المدير وأعضاء مجلس الإدارة إذ غالبا ما تحدد اختبارات الملائمة للتعيين أنه لا يتم إشغال مواقع المسؤولية من أعضاء مجلس الإدارة أو مديري تنفيذيين سبق أن قادوا شركائهم إلى الإفلاس أو التصفية والإكتسابات الاندماجية بما لا شك فيه أن الاندماجات والإكتسابات من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في قطاع الشركات في أنحاء العالم.

وهناك العديد من الأدلة التي تدعم وجهة النظر التي ترى أن لاكتساب آلية مهمة من آليات الحوكمة "في الولايات المتحدة الأمريكية على سبيل المثال"، وبدونه يمكن السيطرة على سلوك الإدارة بشكل فعال، حيث غالبا ما يتم الاستغناء عن خدمات الإدارات ذات الأداء المنخفض عندما تحصل عملية الاندماج أو الاكتساب.

أما في الشركات المملوكة للدولة فتشير OECD إلى أن الحوكمة الصينية على سبيل المثال قد استفادت من هذه الإلية وذلك بعد إعطاء هذه الشركات قدرا من الاستقلالية في اتخاذ القرارات، ومنها قرارات الاكتساب

¹حنوف عبد الرحمن، مرجع سبق ذكره، ص17

²خلال عزيزة، مرجع سبق ذكره، ص40.

والاندماج، ولكن تبقى الدولة بحاجة إلى أن تتأكد من عدم الإضرار بحقوقها جراء مثل هذه القرارات المهمة التي تتخذها الإدارات.

2- التدقيق الخارجي External Auditing: يمثل التدقيق الخارجي حجر الزاوية لحوكمة جيدة للشركات المملوكة للدولة، إذ يساعد المدققون الخارجيون هذه الشركات على تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات فيها، ويغرسون الثقة بين أصحاب المصالح والمواطنين بشكل عام. ويؤكد معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية audits internal of Institute على أن دور التدقيق الخارجي يعزز مسؤوليات الحوكمة في الإشراف، التبصر والحكمة. ينصب الإشراف على التحقق مما إذا كانت الشركات المملوكة للدولة تعمل ما هو مفروض أن تعمله، ويفيد في اكتشاف ومنع الفساد الإداري والمالي. أما التبصر فإنه يساعد متخذي القرارات، وذلك بتزويدهم بتقويم مستقل للبرامج والسياسات لعمليات النتائج. وأخيراً تحدد الحكمة الاتجاهات والتحديات التي تواجهها الشركة. ولإنجاز كل دور من هذه الأدوار يستخدم المدققون الخارجيون التدقيق المالي، وتدقيق الأداء، والتحقق الخدمات الاستشارية.

3- التشريع والقوانين: لقد أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة، ليس فيما يتصل بدورهم ووظائفهم في هذه العملية، بل على كيفية تعاملهم مع بعضهم، فعلى سبيل المثال قد فرض قانون act Oxley sarbanes متطلبات جديدة على الشركات المساهمة العامة. وتمثل زيادة أعضاء مجلس الإدارة المستقلين، وتقوية إشراف لجنة التدقيق على عملية إعداد التقارير المالية، الطلب من المدير التنفيذي ومدير الشؤون العامة الشهادة على صحة التقارير المالية وعلى نظام الرقابة الداخلية، ووضع خطوط اتصال فعالة بين المدقق الخارجي ولجنة التدقيق وتحديد قدرة المسؤولين في الشركة على المصادقة على المعاملات التي تخصهم في الشركة. والتي قد تكون مضرّة بمصالح المالكين وأصحاب المصالح الآخرين في الشركة، كما أكد مسؤولية تعيين وإعفاء المدقق الخارجي والمصادقة على الخدمات غير التدقيقية التي يمكن أن تقدمها شركات التدقيق لزيائنها بلجنة التدقيق¹.

المبحث الثالث: علاقة التدقيق المحاسبي المالي بحوكمة الشركات:

إن الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي ولجان المراجعة في إنجاح تطبيق الحوكمة وفي إعداد تقارير مالية تتضمن بيانات ومعلومات مالية تتميز بالدقة، والتماثل والملائمة ذلك في الوقت المناسب، ما يكسبها ثقة مستخدميها الخارجيين، خاصة المستثمرين، ولمعرفة كيف يمكن التأكد من علاقة الربط بين نجاعة التدقيق في التطبيق السليم للحوكمة يستدعي التعرف على بعض الجوانب المحاسبية لحوكمة الشركات، والتي مصدرها بالدرجة الأولى المراجع الداخلي الذي يعتبر احد أهم ركائز الحوكمة، ويقدم رؤية موضوعية لوضعية الشركة، وذلك من خلال تأكيد دقة الحسابات أو تقديم تقارير عن الوضعية المالية للشركة.

¹ خلال عزيزة، مرجع سبق ذكره، ص ص 41-42.

المطلب الأول: دور التدقيق في حوكمة الشركات:

أولاً: دور التدقيق الداخلي في التطبيق الفعال لمبادئ حوكمة الشركات : إن الدور الذي يلعبه المراجع الداخلي ولجان المراجعة في إنجاح تطبيق الحوكمة وفي إعداد تقارير مالية تتضمن بيانات ومعلومات مالية تتميز بالدقة، و التماثل والملائمة ذلك في الوقت المناسب، ما يكسبها ثقة مستخدميها الخارجين، خاصة المستثمرين، ولمعرفة كيف يمكن التأكد من علاقة الربط بين نجاعة المراجعة الداخلية في التطبيق السليم للحوكمة يستدعي التعرف على بعض الجوانب المحاسبية لحوكمة الشركات، والتي مصدرها، بالدرجة الأولى المراجع الداخلي، الذي يعتبر احد أهم ركائز الحوكمة، ويقدم رؤية موضوعية لوضعية الشركة، وذلك من خلال تأكيد دقة الحسابات أو تقديم تقارير عن الوضعية المالية للشركة، ومن هذه الأبعاد نذكر :

1- المساءلة والرقابة المحاسبية: ويعني هذا ضرورة قيام المساهمين بمساءلة أعضاء مجلس الإدارة، والذين يتعين عليهم توفير البيانات والمعلومات اللازمة، لأن المساهمين لديهم المسؤولية والحق باعتبارهم ملاكاً، وقد أشارت المعايير الموضوعية من قبل بورصة نيويورك للأوراق المالية عام 2003، والخاصة بحوكمة الشركات، إلى ضرورة تفعيل الدور الرقابي للمساهمين من خلال المشاركة في جميع القرارات الأساسية للشركة.

2- المراجعة الداخلية: تساعد المراجعة الداخلية في نجاح الحوكمة وبالتالي تحقيق أهداف الشركة من خلال الرقابة الداخلية، والتي تعمل على تقييم الأداء من الجانب المحاسبي والمالي للشركة، خاصة فيما يتعلق بإدارة المخاطر والرقابة عليها، فالمراجعة الداخلية تساعد في حماية أموال الشركة والخطط الإدارية الموضوعية، من خلال ضمانه دقة البيانات التي تستخدمها الإدارة في توجيه السياسة العامة للشركة، والمساهمة في إدخال تحسينات على الأساليب الإدارية والرقابية المعتمدة.¹

3- المراجعة الخارجية: لها دور مهم وفعال في إنجاح حوكمة الشركات لأنها تقلص من التعارض بين المساهمين والإدارة، كما أنها تقضي على عدم تماثل المعلومات المحاسبية المحتواة بالقوائم المالية، فالمراجع الخارجي يضيف ثقة ومصداقية على المعلومات المحاسبية من خلال المصادقة على القوائم المالية التي تعدها الشركة، وذلك بعد مراجعتها والتأكد من صحة البيانات والمعلومات الواردة فيها، بحيث يقوم بإعداد تقارير مفصلة ترفق بالقوائم المالية.

4- لجان المراجعة: تتمثل مهمة لجان المراجعة في تأكيد صحة البيانات والمعلومات المحاسبية الوارد بالتقارير والقوائم المالية، وذلك من خلال المراجعة الداخلية والخارجية، وقد أكدت جل الدراسات المنجزة بخصوص حوكمة الشركات ضرورة وجود مراجعة داخل الشركة، فهي التي تسهر على تطبيق الحوكمة وتضمن جودة التقارير المالية وتحقيق الثقة في المعلومات المحاسبية بما يضمن جودتها وبالتالي الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة،

¹ بوطمينة إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص59.

وقد أكدت بعض الدراسات بخصوص دور لجان المراجعة في زيادة الثقة في المعلومات المحاسبية بان الشركات التي توجد بها لجان المراجعة في الممارسات المالية غير الشرعية، كما يساهم الإعلان عن تشكيل لجان المراجعة في تنشيط حركة أسهم الشركة في سوق الأوراق المالية.

5- تحقيق الإفصاح والشفافية : كما تم التعرض له سابقا، وضمن مبادئ الحوكمة، فان الإفصاح هو احد المبادئ الأساسية التي تقوم عليها حوكمة الشركات، حيث أن الإفصاح الأمثل والشفافية في عرض المعلومات المتعلقة بالأداء العام للشركة، وخاصة المالي والمحاسبي، يعد من الدعائم الأساسية لنجاح تطبيق الحوكمة وإنتاج المعلومات ذات الجودة العالية، وبالتالي المساهمة في تحقيق مصالح الأطراف ذات العلاقة بالشركة.¹

ثانيا دور التدقيق الداخلي في تعظيم القيمة للأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات

1- تعظيم القيمة للعملاء : يضع هذا الدور المراجع الداخلي أمام تحدي يتمثل في سعيه لاكتساب مهارات جديدة تسير التطور في مختلف مجالات العمل في الشركة، ليس هذا فحسب بل تطوير آليات تنفيذ مهامه بما يدعم جهود الشركة في تعظيم القيمة أو المنفعة المتحققة للعميل، في إطار تغيير النظرة إليه من مجرد مستهلك لمنتجات وخدمات الشركة إلى شريك في عملية الحوكمة، وطالما أن فاعلية تنفيذ الحوكمة تتوقف على كفاءة الرقابة الداخلية في الشركة، فهناك يتضح بعد دور آخر للمراجع الداخلي في زيادة القيمة المتحققة للعميل، من خلال سعيه إلى التقييم الفعال للنظم الرقابية، وتقديم التوصيات الكفيلة برفع مستوى جودتها.

2- تعظيم القيمة للمساهمين : ينوب مجلس الإدارة عن المساهمين في إدارة أموالهم، وهذا يعني أن المجلس مسؤول بالوكالة عن الوفاء باحتياجات ومصالح المساهمين، والمتمثلة في ضرورة الإفصاح عن مدى فاعليته في إدارة ما أوكل إليه من مهام حيث تمثل التقارير المالية التي يشرف مجلس الإدارة على إعدادها معيارا يتم على أساسه اتخاذ قرارات وسلوكيات من طرف المستثمرين الحاليين والمرتقبين، وهنا يتضح دور المراجعة الداخلية كعنصر فعال في ضمان دقة ونزاهة التقارير المالية وتعزيز قدرة المساهمين على مساءلة مجلس إدارة الشركة، وكذا مساهمتها بالتعاون مع الإدارات المسؤولة في الحد من المخاطر التي تتعرض لها الشركة، حيث تساعده هذه الميزة مما يضمن الاستخدام الأمثل لأصول الشركة، وحمايتها من الأخطار التي قد تنشأ نتيجة الغش أو عدم الالتزام بالقوانين والإجراءات المطبقة في الشركة.²

3- تعظيم القيمة لأصحاب المصالح : يتمثل أصحاب المصالح في الموظفين والموردين والدائنين والاتحادات النقابية والمجتمع المحيط، الذين لهم مصالح فردية أو جماعية في نجاح الشركة واستمراريتها، فهي التي توفر فرص العمل وتدفع الضرائب وتقدم السلع والخدمات، فاستمرارية الشركة تمثل مصلحة مشتركة للمساهمين والأطراف الأخرى المرتبطة والمتأثرة بنشاطها، ولا تتوقف استمرارية الشركة على مدى كفاءة وفعالية عملياتها، بل أيضا

¹ بوطمينة إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص 60.

² خلال عزيزة، مرجع سبق ذكره، ص 54.

التحسين المستمر لتلك العمليات، وهنا يبرز دور المراجعة الداخلية حيث يمكنه من خلال التقييم الذاتي لنظم الرقابة الداخلية، ومساهمتهما في إدارة المخاطر وتعزيز قدرة المساهمين على مساءلة مجلس إدارة الشركة والرفع من مستوى وجودة كفاءة عمليات الشركة وتعظيم ما يتولد عنها من قيمة أو منفعة لأصحاب المصالح.¹

المطلب الثاني : العلاقة بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات:

يتضمن مفهوم حوكمة الشركات عدة آليات رقابية تعمل على تحقيق أهداف الشركة، ويُمكن تقسيم هذه الآليات إلى ما هو داخلي كالمراجعة الداخلية ولجان المراجعة ونظام الرقابة الداخلية، ومنها ما خارجي كالمراجعة الخارجية.

كما للحوكمة دور بالغ الأهمية في التنسيق بين هذه الآليات والعمل على تطويرها، فنجد أن المراجعة الداخلية دور في تقويم نظام الرقابة الداخلية في ظل تطبيق حوكمة الشركات، ولكي يأتي التقويم لنظام حيوي مثل نظام الرقابة الداخلية لا بد له من نظام مراجعة داخلية قوي للتأثير فيه. وعليه سوف يدور الحديث الآن عن تطور نظام المراجعة الداخلية في ظل تطبيق حوكمة الشركات مما أدى إلى تقويم نظام الرقابة الداخلية بشكل سليم، وبدوره إحداث التوافق بين الآليات بفعل الحوكمة.

التدقيق الداخلي في ظل حوكمة الشركات: بعد الفضائح والانهيارات المالية للوحدات الاقتصادية العالمية أصبح التدقيق الداخلي من ضروريات التي تشغل الهيئات العلمية في الوقت الحالي، إذ أوصت التقارير العلمية في جميع دول العالم على ضرورة الاهتمام بالدور الذي يلعبه في الشركات. فالتدقيق الداخلي هو عبارة عن خدمات للفحص والتقويمي وهذا ما تم استنتاجه من مقارنة التعريفات المختلفة، وهذا من وجهة نظر التعريفات التقليدية. أما بالنسبة للتعريفات الحديثة فيشتمل التدقيق الداخلي على وظيفتين، خدمة التأكيد الموضوعي، والخدمات الاستشارية، وهذا التطور في المفهوم أدى إلى حدوث تطور في أهداف التدقيق والتي أصبحت كالآتي:

1- زيادة قيمة الشركة وتحسين عملياتها من خلال مشاركة الإدارة في تخطيط إستراتيجية الشركة وتوفير المعلومات التي تساعد في تنفيذ تلك الإستراتيجية.

2- تقويم وتحسين فعالية إدارة المخاطر.

3- تقويم وتحسين فعالية الرقابة الداخلية.

4- تقويم وتحسين فعالية عمليات حوكمة الشركات.²

¹ عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، المدينة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2008-2009، ص 87.

² بن داود محمد عبد النور، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، مذكرة لنيل شهادة ماستر، ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2015-2014، ص 45.

وبصدد تطور التدقيق الداخلي نجد تطور الميثاق الأخلاقي لمهنة التدقيق الداخلي لأنها أصبحت عاملاً أساسياً في دعم حوكمة الشركات، إذ أن وظيفة التدقيق الداخلي أصبحت بتطورها تخدم أطرافاً يمارسون دوراً هاماً في حوكمة الشركات وكذلك تضيف قيمة لهم عن طريق التأكد من رسم الأهداف الإستراتيجية للوحدات الاقتصادية بطريقة تحقيق مصالح جميع الأطراف وبأساليب نزيهة.

وانطلاق من كون التدقيق الداخلي أحد عوامل الإسناد لحوكمة الشركات وانعكاساً لتطور معايير التدقيق الداخلي على دور المدقق الداخلي، فقد تغير الدور التقليدي للمدقق الداخلي وتجاوز عملية تحديد مخاطر نظام الرقابة الداخلية ليصل إلى القيام بدور استشاري كبير لتطوير وتعديل مؤشرات تشغيل الأداء الرئيسي، وأصبح المدقق الداخلي مطالباً بأن يكون لديه عدد من المهارات الفنية لتساعده في فهم الخطط وأسس بناء البرامج.

وبعد الأحداث الاقتصادية المهمة التي تمثلت بانهيار شركات عالمية كبرى، والتي كانت أهم أسباب انهيارها أزمة الثقة الناجمة عن ضعف الأداء الرقابي والتدقيق الداخلي في الشركات المهارة، إذ أخذ التدقيق الداخلي أهمية كبيرة كونه الأساس الذي يرتكز عليه حوكمة الشركات في ظل الفصل بين الملكية والإدارة، إذ يقوم التدقيق الداخلي من منظور حوكمة الشركات بدور مهم إذ يأخذ على عاتقه تقويم نظم الرقابة الداخلية والعمل على تطويرها، وكذلك تقويم إدارة المخاطر التي تتعرض لها الشركة.¹

المطلب الثالث: علاقة لجنة التدقيق بحوكمة الشركات وآليات تنفيذها:

إن المسؤوليات والمهام الملقاة على عاتق لجنة التدقيق والمهام المكلفة بها تشير إلى وجود علاقة قوية بين لجنة التدقيق ومفهوم حوكمة الشركات وآليات تنفيذها بصفة عامة، فمما لا شك فيه إن مفهوم حوكمة الشركات يركز بالدرجة الأساس على الجانب الرقابي في الشركات، وتعد لجنة التدقيق أحد أهم آليات الرقابة في الشركات وسيتم تناول علاقتها مع بعض آليات الحوكمة الأخرى والأطراف ذات الصلة، إذ تحدد تلك العلاقة من خلال ما يأتي:²

1- علاقة لجنة التدقيق بمجلس الإدارة: إن من الأسباب التي تدعو إلى تبني تطبيق الحوكمة في الشركات تنبع من أهميتها كأداة كفيلة للحد من المخاطر، ومن أضرار ظاهرة توافق المصالح بين إدارة الشركة ومدراءها التنفيذيين من جهة والمدققين والأطراف الأخرى من جهة أخرى، لذا فإن وجود لجنة تدقيق فاعلة يمكن أن يسهم في تعزيز ذلك، إذ تعد مخرجاً لبناء الثقة بين الأطراف، من جانب آخر فإن للجنة التدقيق دوراً محورياً في تفعيل حوكمة الشركات ومواجهة المخاطر التي تعترضها وتسهم في مساعدة الإدارة لحل المشاكل التي تواجهها نظراً لما يتمتع أعضاؤها من الحيادية والاستقلالية والخبرة وعدم قدرة مجلس الإدارة على تحقيق ذلك بمعزل عن وجود لجنة التدقيق بسبب ضخامة حجمه والأعمال المنوطة به وعدم التجانس بين أعضائه، الذي دفعه لتشكيل لجنة فرعية متخصصة بهذا المجال تسعى إلى تفعيل دور مجلس الإدارة للاضطلاع بمسؤولياته وممارسة المهام المنوطة القيام بها بكفاءة

¹ عمر علي عبد الصمد، مرجع سبق ذكره، ص 88.

² خلال عزيزة، مرجع سبق ذكره، ص 47 ص 48.

وفاعلية، من خلال قيام لجنة التدقيق بالتحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه بفاعلية وتقديم توصيات لمجلس الإدارة من شأنها تفعيل النظام وتطويره بما يحقق أغراض الشركة ويحمي مصالح المساهمين والمستثمرين بكفاءة عالية وتكلفة معقولة، إلى جانب دورها في دراسة السياسات التي تتبناها الشركة قبل اعتمادها وأي تغيير فيها وتقديم ما تراه اللجنة من مقترحات بشأنها أخذة بنظر الاعتبار ملاءمتها لطبيعة أعمال الشركة وأثرها على نتيجة أعمالها، ومركزها المالي ودراسة القوائم المالية المرحلية والسنوية قبل عرضها على مجلس الإدارة بدء الرأي والتوصية في شأنها مع تعزيز و الاتصال بين المدقق الخارجي ومجلس الإدارة وحل النزاعات التي قد تنشأ بينهما والتأكد من مدى التزام الشركة بالقوانين.¹

2- علاقة لجنة التدقيق بالتدقيق الداخلي: تاريخياً كانت لجنة التدقيق مسؤولة عن الإشراف على التقارير المالية السنوية التي تعدها الإدارة، وامتد هذا الدور ليشمل أيضاً ضمان قوة إجراءات الرقابة الداخلية والإشراف على أنشطة التدقيق الخارجي، ولغرض تحمل مسؤولياتها الإشرافية بشكل أفضل، فإنها تعتمد على التدقيق الداخلي كأحد الدعائم الأساسية التي تساعد في تحقيق حوكمة أفضل للشركات مما يفرض أهمية إدارة المخاطر، وعند فحص قيام التدقيق الداخلي بالتعاون مع لجنة التدقيق خصوصاً عند تحديد وإجراءات نظام الرقابة الداخلية من خلال تقديم التقديرات المستمرة للمخاطر التي تتعرض لها الشركة وإجراءات الرقابة الداخلية للتغلب على تلك المخاطر ليسهم ذلك في زيادة فاعلية وجودة الإدارة وتقوية البنية التحتية للشركة وتحسين فاعلية لجنة التدقيق هذا من جانب، من جانب آخر فإن وظيفة التدقيق الداخلي تزود لجنة التدقيق بالمعلومات الملائمة المتمثلة بالأعمال غير القانونية، الأخطاء، عدم الكفاءة والفاعلية، ضعف الرقابة وتعارض المصالح وغيرها من المعلومات التي ترد في تقرير المدقق الداخلي، لذا نجد أن لجنة التدقيق تهتم بعقد اجتماعات خاصة مع المدققين الداخليين للتأكد من سلامة وكفاية وسائل المتابعة التي وضعتها الإدارة لمواجهة المخاطر التي تكتنف عملية إعداد التقارير المالية، والتأكد من وجود تنسيق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي باعتبارها حلقة اتصال فعالة بينهما.

كما تدعم لجنة التدقيق في الوقت ذاته التدقيق الداخلي من خلال توفيرها البيئة الملائمة لأداء أنشطتها ذات الصلة بالحوكمة، ومن ثم تعزز وظيفة التدقيق الداخلي لتضمن جودة التقارير المالية التي تعدها الإدارة، كما أن وجود لجنة التدقيق سيدعم استقلالية المدقق الداخلي ويتسبب في زيادة كفاءة وفاعلية إدارة التدقيق الداخلي والاعتماد على ضوابط وقائية تمنع حدوث الأخطاء أو تقليصها أو اتخاذ إجراءات الرقابة الداخلية التصحيحية السريعة وتقويم أعمال التدقيق الداخلي، إذ أن للجنة التدقيق دور في تعيين المدقق الداخلي وترقيته ومكافئته أو الاستغناء عنه والمساعدة في تحديد مؤهلاته ومهامه و السعي لتوافر الموارد الكافية لأداء مهامه. ذلك يشير إلى أن جودة العلاقة التكاملية بين الطرفين ستنعكس إيجابياً على جودة حوكمة الشركات.²

¹ خلال عزيزة، مرجع سبق ذكره، ص 49.

² خلال عزيزة، مرجع سبق ذكره، ص 50.

3- علاقة لجنة التدقيق بالتدقيق الخارجي : إن الهدف الأساس من تكوين لجنة التدقيق هو تأكيد وزيادة موثوقية ومصداقية القوائم المالية، وفي سبيل تحقيق ذلك فإن لجنة التدقيق تسعى نحو دعم استقلالية التدقيق ومساعدة المدقق الخارجي على أداء عملية التدقيق بدون أية ضغوط تؤثر سلباً على مصداقية نتائجها أو كفاءتها، وبالتالي التشكيك في صحة تقريره المقدم، ويتم ذلك من خلال اضطلاع اللجنة بمهمة ترشيح المدقق الخارجي الذي سيتم تعيينه أو عزله أو تغييره والإسهام في تحديد أجوره وتقييم عمله مع تحديد الأساس المعتمد في ذلك، وحل النزاعات التي قد تنشأ بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي أو الإدارة، فهي أداة اتصال فاعلة تسهم في توافر أو زيادة فرص احتمال تنفيذ الإدارة للاقتراحات الملائمة التي يقدمها المدقق الخارجي، وما يتبعه ذلك من تحسين جودة الأداء المهني والوقوف على نقاط الضعف الجوهرية في تصميم أو تشغيل هيكل الرقابة الداخلية وفي الوقت المناسب، إذ أن تحقيق التنسيق بين أعضاء اللجنة وبين المدقق الخارجي من خلال تحديد مجال التدقيق ومراجعة القوائم المالية قبل وبعد النشر، سواء تلك المتعلقة بالسياسات المحاسبية المعتمدة والتغييرات المقترحة بصدها أو تلك الخاصة بالصعوبات والمشاكل التي تكتنف أداء عمله يمكن أن يعزز مهام التدقيق بشكل أفضل ويدعم بالتالي آليات تنفيذ حوكمة الشركات¹.

4- علاقة لجنة التدقيق بالأطراف ذات المصالح: مما لا شك فيه أن مفهوم حوكمة الشركات يركز بالدرجة الأولى على الجانب الرقابي في الشركات، وبالتالي لابد من البحث عن آلية تحقق هذا الهدف، وهنا تبرز أهمية لجنة التدقيق كونها تمثل أحد أهم آليات الرقابة في الشركات وتمثل نقطة الارتكاز لتطوير التقارير المالية وحماية مصالح المساهمين من خلال إشرافها على إعداد التقارير المالية وأداء الإدارة والمدقق الداخلي والخارجي، ومد خط اتصال بين تلك الأطراف والتخفيف من مشكلة المعلومات غير المتماثلة بين الإدارة ومجلس الإدارة، وغلق فجوة التوقعات من خلال مراقبة الإدارة وتحسين استقلالية المدقق الخارجي إلى جانب أن وجودها قد يحقق انخفاض نسبي في معدل حدوث التصرفات المالية غير القانونية مع توافر الثقة والمصداقية في البيانات والمعلومات المالية المقدمة للإطراف المستفيدة، إذ إن وجودها يمكن أن يسهم في الحد من التلاعب في الأرباح فتسعى اللجنة إلى التأكد من عدم وجود أي تضارب في المصالح قد ينجم عن قيام الشركة بعقد صفقات أو إبرام العقود أو الدخول في المشروعات مع الأطراف ذوي العلاقة وذلك سيسهم في زيادة ثقة المتعاملين بالأسواق المالية مما ينعكس على ارتفاع حجم التداول وأسعار الأسهم، ذلك يؤكد إن للجنة التدقيق باعتبارها آلية من آليات الحوكمة دور محوري في الارتقاء بجودة التقارير المالية.

¹ عبد الفتاح الصحن، احمد عبيد، وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، مصر، المكتب الجامعي الحديث، 2007، ص71.

خلاصة الفصل:

تعتبر الحوكمة إحدى المتطلبات الجديدة للاقتصاديات العربية، ولهذا الأسلوب أسسه ومقوماته القائمة على الإفصاح والشفافية، وهي عناصر شبه غائبة عن واقع المنطقة العربية أو غير متحكم فيها إلى حد كبير. وتعد حوكمة الشركات وسيلة تمكن المجتمع من التأكد من حسن إدارة الشركات بطريقة تحمي أموال المستثمرين والمقرضين، وقد تبين الآن أكثر من أي وقت قد مضى أن تبني نظام شفاف وعادل يؤدي إلى خلق ضمانات ضد الفساد وسوء الإدارة، كما يؤدي إلى تطوير القيم الأساسية لاقتصاد السوق والارتقاء بالاقتصاديات العربية إلى مستويات التنافسية الدولية.

الفصل الثالث

تمهيد :

بغية الإلمام بموضوع الدراسة وتكملة الجوانب النظرية التي تم التطرق إليها في الفصول السابقة والإجابة عن الإشكالية الأساسية، نتناول من خلال هذا الفصل إعداد دراسة تطبيقية من أجل تدارك أي نقص قد يلحق بموضوعية البحث عند عرض نتائجه وبناء توصياته نظرا لحدثة تجربة الجزائر، سواءا فيما يخص التدقيق المحاسبي خاصة، وكذا حوكمة الشركات مقارنة بالدول المتقدمة، ونظرا لعدم وجود دراسات تطبيقية حول العلاقة بين التدقيق المحاسبي المالي وحوكمة الشركات، ارتأينا بدراسة تطبيقية في مؤسسة ميناء مستغانم وللتوضيح أكثر قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي :

المبحث الأول: تقديم مؤسسة ميناء مستغانم؛

المبحث الثاني: آليات التدقيق المحاسبي المالي في المؤسسة؛

المبحث الثالث: نتائج الدراسة.

المبحث الأول: تقديم مؤسسة ميناء مستغانم:

يعد ميناء مستغانم جزء أساسي من البنية التحتية الخاصة بالنقل، فهو ضروري للعديد من الصناعات الكبرى التي تشارك في التجارة الدولية من خلال تقديم العديد من الخدمات كالخدمات الجارية والصيد البحري. سوف نتطرق في مدا المبحث إلى لمحة تاريخية لمؤسسة ميناء مستغانم. بيئة العمل داخل المؤسسة والهيكل التنظيمي للمؤسسة .
المطلب الأول : لمحة تاريخية لمؤسسة ميناء مستغانم والمهام الأساسية لها:

أولاً: لمحة تاريخية لمؤسسة ميناء مستغانم

أنشأت مؤسسة ميناء مستغانم بعد إعادة الهيكلة لقطاع الموانئ في 24 أوت 1982 بموجب المرسوم: 287-82 وبدأت المؤسسة نشاطها ابتداء من نوفمبر 1982 وتحصلت على الخدمات والتجهيزات الخاصة بالديون الوطني للموانئ المنحل ONP، وكذلك تلك خاص بالشركة الوطنية للشحن والتفريغ المنحلة أيضا (SONAMA)، كما اسند إليها مهام القطر المحولة فيما قبل للشركة الوطنية للملاحة (CMAN).

مؤسسة ميناء مستغانم عبارة عن شركة ذات أسهم تخضع إلى القانون التجاري والقانون المدني، وتحمل في السجل التجاري رقم 01-0-88 ويبلغ رأس مالها الاجتماعي 01 مليار و خمسمائة مليون دينار جزائري. تحصلت مؤسسة ميناء مستغانم منذ 29 فيفري 1989 على استقلالية التسيير من الشركة الجزائرية الأولى التي كانت تتميز بوضعية مالية متوازية.

ومنذ 1989 تم تحويل مؤسسة ميناء مستغانم من مؤسسة عمومية ذات طابع اجتماعي إلى المؤسسة عمومية ذات طابع اقتصادي.

-موقع مؤسسة ميناء مستغانم: تقع شمال غرب مدينة مستغانم يحدها من الجهة الشمالية البحر الأبيض المتوسط ومن الجهة الجنوبية الطريق المزدوج للسيارات ومن الجهة الغربية مديرية الجمارك ومن الجهة الشرقية حضيرة الميناء.

-الموقع الإلكتروني لمؤسسة ميناء مستغانم: WWW.PORT-MOSTA.DZ

ثانياً: المهام الأساسية للمؤسسة:

- تسيير الأملاك العمومية والمؤسسة واستغلال وتطوير الميناء؛
- احتكار عملية المناولة، نشاطات وعملية الشحن والقيادة وربط السفن؛
- القيام بأعمال الصيانة، التهيئة وتجديد البنية الفوقية للميناء ؛

- القيام بكل عملية تجارية مالية، صناعية، منقولات، عقارات التي لها صلة مباشرة أو غير مباشرة بالهدف الاجتماعي للمؤسسة؛

المطلب الثاني: بيئة العمل داخل المؤسسة :

أثناء سير علاقة العمل يقوم المستخدم بتحفيز العمال من أجل مردودية أكبر، ويكون عن طريق الترقية في المنصب أو التكوين و التدريب .

-الترقية:تعتبر الترقية تعيين جديد في منصب عمل أعلى من المنصب المشغول سابقا في المؤسسة أو أحد فروعها و تكون بناء على :

- الخبرة المهنية و التأهيلات المكتسبة من طرف العامل داخل المؤسسة ، مؤكدة من طرف السلطة السلمية بعد إجراء اختبارات، امتحانات أو مسابقات؛

-المعارف الشهادات المتحصل عليها من طرف العامل اثر تكوين؛

- يقوم المستخدم باختيار العمال المراد ترقيتهم حسب احتياجات المؤسسة،تحدد شروط و كفايات التطبيق في الاتفاقات الجماعية للمؤسسة و يدخل في مفهوم الترقية التحويل و إعادة التأهيل.

-التحويل: هو تعيين جديد للعامل في أي منصب عمل آخر مناسبا لكفاءته، و ذلك في أي مكان يكون فيه نشاط المؤسسة المينائية؛

- يمكن أن ينجر عن التحويل تغيير مكان العمل فقط أو تغيير لمكان العمل و الإقامة معا؛

- يمكن أن يكون التحويل بقرار من المؤسسة في حالة ضرورة المصلحة، كما يمكن أن يكون بطلب من العامل اعتبارات شخصي؛.

إن تطبيق الأحكام المشار إليها أعلاه و كفايات التكفل بالانعكاسات الاجتماعية و المالية المترتبة عن حالة التحويل لضرورة الخدمة محددة عن طريق الاتفاقيات الجماعية للمؤسسات.

-إعادة التأهيل:تقوم المؤسسة بإعادة تأهيل العامل من منصب عمل آخر بالأسباب التالية:

- الضرورة المطلقة للخدمة؛

- العجز البدني بسبب الأمراض السن أو حادث عمل؛

- يطلب من العامل.

-التدريب والتكوين: تقوم مؤسسة ميناء مستغانم بتطبيق الاتفاقية الجماعية المتعلقة بالتكوين أثناء العمل، بإعداد وتنفيذ خطط وبرامج لزيادة المعارف المهنية للعمال وتحسين نوعية وإنتاجية العمل، بالتعاون يتم إعداد المخططات السنوية والمتعددة السنوات الخاصة بالتكوين، وتعرض إلى مجلس إدارة المؤسسة للمصادقة بعد اخذ الرأي الاستشاري للجنة المشاركة. يلتزم العامل المستفيد بمتابعة الدورات التكوينية. يشكل عدم إحترام هذا الالتزام خطأ مهنيا يعاقب عليها وفقا لأحكام الإتفاقية و النظام الداخلي للمؤسسة.ويمكن للمستخدم أن يلزم أي عامل له كفاءات و مؤهلات مناسبة، المساهمة في تحقيق وانجاز أعمال التكوين والتحسين التي ينظمها يشكل عدم احترام هذا الالتزام خطأ مهنيا يعاقب عليه.ويستفيد العامل المدعول بهذا الغرض من تعويض يحدد الاتفاق الجماعي للفرع شوطه وكيفيات منحه. وأثناء دورة التكوين يتقاضى العمال المثبتين أثناء دورة التكوين أجرة مكونة من الأجر القاعدي، التعويض على الأقدمية وكذلك تعويضا تكميليا للتكوين مساويا لمبلغ التعويضات المرتبطة بمنصب العمل المشغول.

- عدد عمال مؤسسة ميناء مستغانم: بلغ عدد العمال الميناء في سنة 2017 الى 722 عاملا مقسمين كمايلي :

67-إطارات

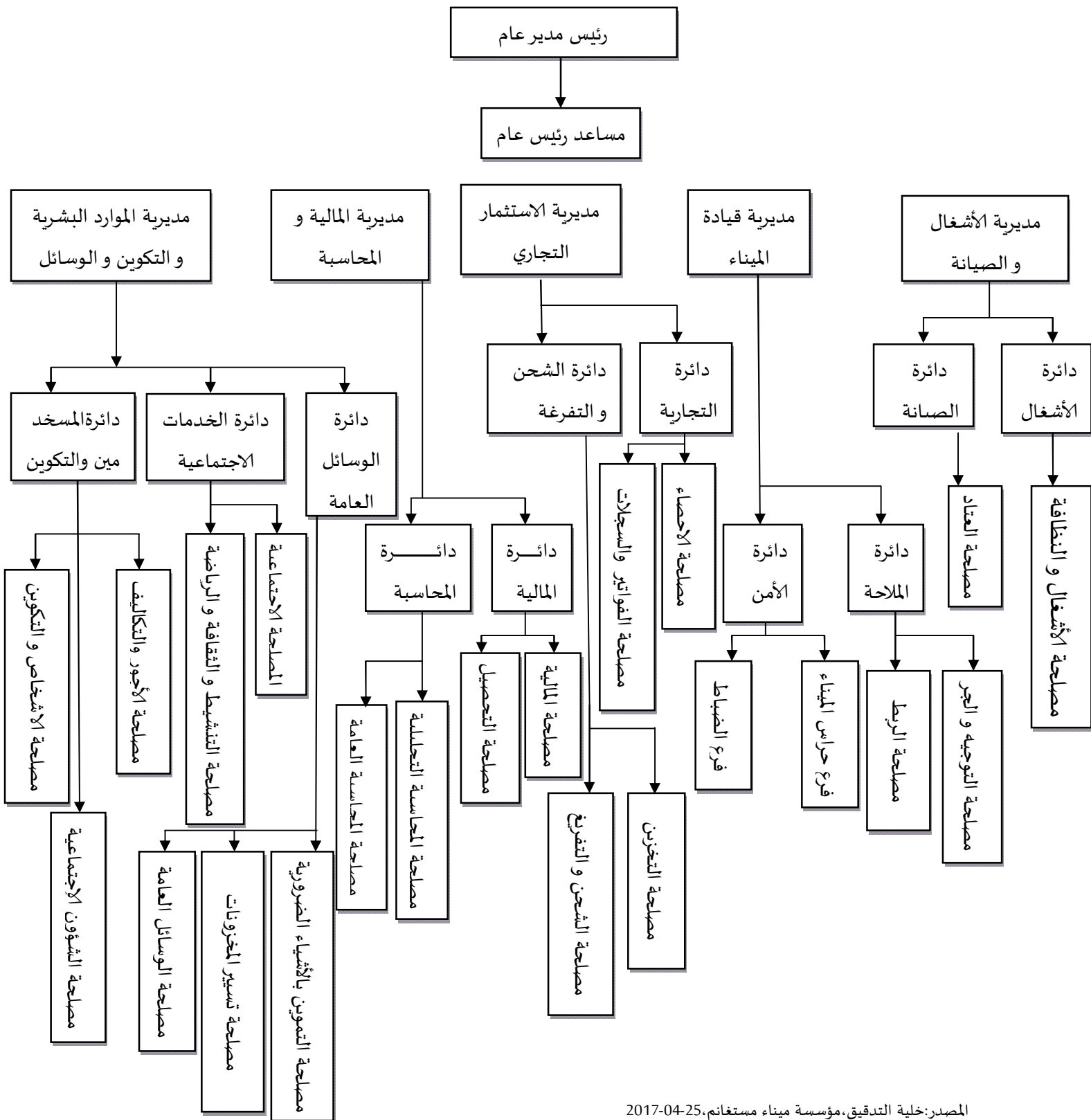
85- تقنيين

570-تنفيذ

المجموع:722

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميناء مستغانم

الشكل(III-02):الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميناء مستغانم



المصدر:خلية التدقيق،مؤسسة ميناء مستغانم،25-04-2017

- المديرية العامة:

يشرف على المديرية العامة مدير عام الذي يعتبر المسير و المسؤول الأول في المؤسسة ، كما نلاحظ على مستوى الإدارة العامة وجود خليتين هما: خلية المراقبة تقوم بمراقبة كل شيء يحصل في المؤسسة و خلية الدراسات والتخطيط، ومن خلال المخطط العام للمؤسسة، يلاحظ أنه مقسم إلى ستة مديرات التي بدورها مقسمة إلى دوائر ويتفرع عن الدوائر مصالح وتتفرع منها الخلايا، وبالتالي يمكن القول أنه يوجد ترابط دائم ومتواصل بين مختلف مديريات المؤسسة.

1- مديرية الموارد البشرية والتكوين والوسائل DRHFM تتكون مما يلي :

- دائرة المستخدمين والتكوين: التي يتفرع منها 3 مصالح وهي :

- مصلحة المستخدمين والتكوين.
- المصلحة الاجتماعية.
- مصلحة الرواتب.

- دائرة الشؤون الاجتماعية و الثقافية: والتي تنقسم إلى مصلحتين هي:

- مصلحة النشاط الثقافي والرياضي.
- مصلحة المستندات الاجتماعية.

- دائرة الوسائل العامة وتحتوي على 3 مصالح هي:

- مصلحة الوسائل العامة وتتدخل المصلحة في حالة شراء سلعة ما ويشرف عليها رئيس المصلحة والعون الإداري.
- مصلحة تسيير المخازن تتكفل المصلحة بكل العمليات بالمخزن ويشرف على المصلحة رئيس المصلحة والمسير بالإضافة إلى أمين المخزن.
- مصلحة التموين تهتم هذه المصلحة بكل موردي المؤسسة ويشرف عليها رئيس المصلحة وعونين أو أكثر مكلفين بالشراء.

2- مديرية الاستثمار التجاري Direction de l'exploitation commerciale تعتبر رأس المؤسسة تحتوي على دائرتين هما :

*دائرة التجارة: وتحتوي على مصلحتين:

▪ مصلحة الفواتير وعقارات البناء.

▪ مصلحة الإحصاء.

- دائرة الشحن والتفريغ: وتحتوي على مصلحتين هما:

▪ مصلحة المخازن تقوم بعملية التخزين تحت إشراف رئيس المصلحة والمكلفين بالمخازن.

▪ مصلحة الشحن والتفريغ.

وتضم أيضا 3 خلايا وهي: خلية التسويق، خلية الدراسات والتهيئة، وخطية الدراسات القانونية.

3- مديرية الأشغال والصيانة Direction des travaux et de la maintenance وتحتوي على دائرتين هما:

- دائرة الصيانة: وتحتوي على مصلحتين:

▪ مصلحة الأدوات والعتاد.

▪ مصلحة الصيانة.

- دائرة الأشغال: وتحتوي على مصلحة واحدة هي:

▪ مصلحة الأشغال والنظافة.

4- مديرية قيادة الميناء Direction de la capitainerie وتنقسم إلى دائرتين هما:

- دائرة الأمن: وتشكل من فرقتين هما:

▪ فرقة حراسة الميناء والأمن.

▪ ضباط الميناء.

- دائرة الملاحة: وتحتوي على محطتين هما:

▪ محطة توجيه المركب والجر

▪ محطة الربط التي تقوم بتقييد الباخرة.

5- مديرية المالية والمحاسبية Direction finance et comptabilité هي أساس المؤسسة حيث أنها تجمع ما بين كل

المديريات وتتفرع إلى دائرتين هما :

- دائرة المالية و المحاسبة: وتحتوي على مصلحتين هما:

▪ مصلحة المحاسبة العامة.

▪ مصلحة المحاسبة التحليلية.

- دائرة المالية: وتحتوي على مصلحتين هما:

▪ مصلحة المالية.

▪ مصلحة التحصيل .

6- مديرية مكتب الأمن الميزاني Bureau de sécurité patrimoines:

هي مديرية مستحدثة خصيصا لضبط أمن الميناء الداخلي فيما يخص الحراسة و المراقبة, التصريحات بالدخول و الخروج, المتابعة الميدانية لحراس الميناء... إلخ .

و تحتوي على ثلاثة مصالح :

-مصلحة الأمن الداخلي للمؤسسة .

-مصلحة أمن حضيرة السيارات .

-مصلحة أمن الميناء.

المبحث الثاني : آليات التدقيق المحاسبي المالي في المؤسسة:

نظرا للتعاملات المتنوعة التي تقوم بها مؤسسة ميناء مستغانم، وكثرة تدفق المعلومات المحاسبية و المالية، و من أجل منع الأخطاء و الانحرافات و التلاعبات يتم اقتراح تدقيق محاسبي و مالي تابع إلى الهيكل التنظيمي لوظيفة التدقيق في هذه المؤسسة.

المطلب الأول: تحديات مؤسسة ميناء مستغانم

1- مميزات و خصائص ميناء مستغانم

-موقع جيو استراتيجي هام؛

-وفرة طرق و مواصلات نحو؛

-محطات رسو مخصصة لسفن؛

-إنشاءات متخصصة لمعالجة ناقلات الحبوب،السكر،وناقلات الزيت؛

-قدرات تخزين مغطاة وغير مغطاة؛

-حماية جيدة للبضائع؛

-تنوع طرق تسليم البضائع(السكة الحديدية،الطريق الأرضي والبحري)؛

-بنى فوقية و تجهيزات وفق طموح المتعاملين الاقصاديين؛

-إطارات وعمال مهينون ومدربون على عمليات الشحن والتفريغ.

2- الموانئ المنافسة لميناء مستغانم

يتلقى ميناء مستغانم إلى عدة منافسين وهذا مع جميع الموانئ الموجودة في الجزائر التي تحاول جلب الزبون للتعامل معها بمختلف الطرق نذكر منها :

- شساعة مساحة الميناء؛

- عمق المياه تحت سطح الميناء نقدر ب8متر و50سنتيمتر؛

- آلات حمل الحاويات بقدرة حمل 285طن؛

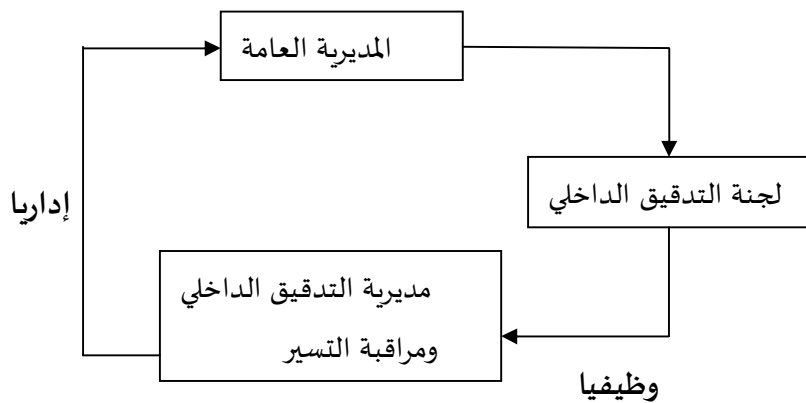
- انجاز أعمال صيانة وتهيئة و تحديث للبنى المينائية الفوقية؛

- القيام بكل العمليات التجارية المالية،الصناعية والعقارية ذات الصلة المباشرة أو الغير مباشرة بموضوع مؤسسة ميناء مستغانم؛

-انجاز محطة بحرية للمسافرين بين ميناء مستغانم وجنوب اسبانيا.

-المطلب الثاني : هيكل التدقيق الداخلي في المؤسسة:

الشكل رقم(III-03) هيكل التدقيق الداخلي في المؤسسة



- المديرية العامة: يرأسها المدير العام للمؤسسة وهو المسير والمسؤول الأول

- لجنة التدقيق الداخلي: تتكون من ثلاثة أعضاء كالتالي:

- رئيس لجنة التدقيق الداخلي

- مساعدين

- مديرية التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير: تقوم بإعطاء تقييم أوليا لهذا النظام. فإذا كان النظام يعمل بطريقة محددة وجيدة فهذا يؤكد قوة ومصداقية التدقيق؛ في حين إن أدت عملية الفحص إلى الاستنتاج بأن التدقيق غير مرضي وأنه يجب عدم الاعتماد عليه، فهذا يؤكد وجود نقائص وثغرات تخلق أخطاء مع احتمال وجود تلاعب وغش.

فتعامل لجنة التدقيق الداخلي من حيث الوظيفة مع مديرية التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير أما إداريا فتكون بين مديرية التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير والمديرية العامة.

المطلب الثالث: التدقيق المحاسبي المالي في مؤسسة ميناء مستغانم:

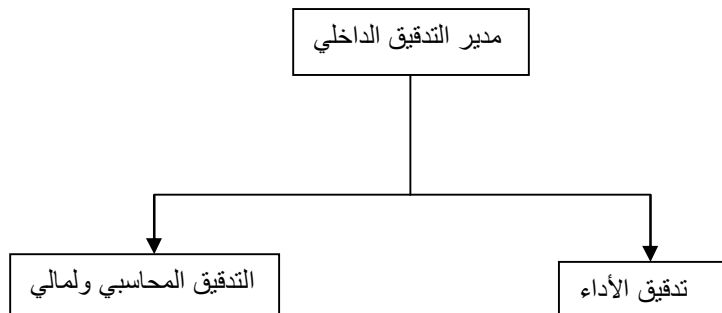
1- مهمة التدقيق المحاسبي والمالي:

يقوم المدقق المحاسبي والمالي بفحص مصداقية وصحة وشرعية وعدالة المعلومات المحاسبية والمالية وفقا لمبادئ المحاسبة المقبولة عموما، والوسائل والأساليب المستخدمة لتحديد قياس وتصنيف ونشر هذه المعلومات. من أجل منع الأخطاء والانحرافات والتلاعبات.

2- الوضع التنظيمي للتدقيق المحاسبي والمالي

يوضح الشكل الموالي الوضع التنظيمي للتدقيق المحاسبي والمالي:

الشكل (III -04): الوضع التنظيمي للتدقيق المحاسبي والمالي



المصدر: خلية التدقيق مؤسسة ميناء مستغانم، 2017-04-26.

3- تنظيم العمل- يعمل التدقيق وفق برنامج مقسم إلى ثلاث حصص في كل موسم وهذا من أجل مايلي:

-التأكد من التسجيل المحاسبي وفقا لمبادئ المحاسبة المقبولة عموما ؛

- التأكد من التسجيل الصحيح لجميع العمليات لكل دورة محاسبية؛

- تحديد الأخطاء و الغش؛

- دراسة سبل الحفاظ على الأصول والتحقق من وجودها؛

- فحص العمليات والبرامج من أجل التأكد من أن النتائج متناسقة مع الأهداف المسطرة لها؛

- إعداد التقرير في الوقت المحدد وفقا للمعايير المقبولة عموما.

4-علاقة التدقيق المحاسبي المالي بحوكمة مؤسسة ميناء مستغانم

يتم تطبيق الحوكمة من خلال مايلي:

-الآليات الداخلية لحوكمة الشركات:

تنصب آليات حوكمة الشركات الداخلية على أنشطة وفعاليات الشركة، واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف الشركة، ويمكن تصنيف آليات حوكمة الشركات الداخلية إلى ما يأتي:

1-مجلس الإدارة:

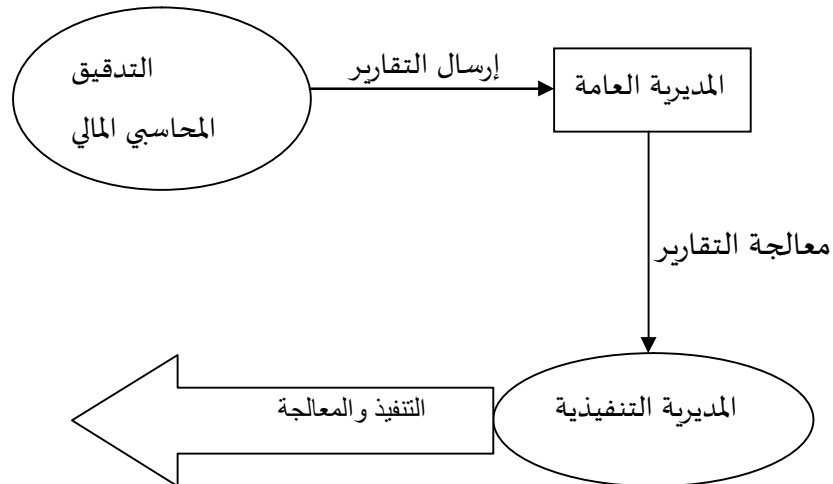
يعد مجلس المراقبين أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، إذ أنه يحمي رأس مال المستثمر في الشركة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة، وذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين وإعفاء ومكافأة الإدارة العليا كما إن مجلس الإدارة القوي يشارك بفاعليه في وضع إستراتيجية الشركة، ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة ويراقب سلوكها ويقوم أداؤها، وبالتالي تعظيم قيمة الشركة، ولكي تكون هذه المجالس فعالة ينبغي أن تكون في الموقف الذي يؤهلها للعمل لمصلحة الشركة، وفي ذات الوقت تأخذ الأهداف الاجتماعية للشركة بعين الاعتبار. كما يجب أن تمتلك السلطة اللازمة لممارسة أحكامها الخاصة بعيدا عن التدخلات السياسية والبيروقراطية في شؤونها، وتقوم باختيار الإدارة العليا، فضلا عن الإشراف المستمر على أداء الشركة والإفصاح عن ذلك.

2-التدقيق الداخلي:

تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي دورا مهما في عملية الحوكمة، إذ أنها تعزز هذه العملية، وذلك بزيادة قدرة المواطنين على مساءلة الشركة، حيث يقوم المدققون الداخليون من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية، العدالة، تحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركات المملوكة للدولة وتقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي. تضع خلية التدقيق الداخلي في برنامجها السنوي حصة مخصصة للتدقيق المحاسبي المالي تقوم فيها بمراجعة البيانات والقوائم المالية، والتحقق من مدى صحة الفواتير ومصداقية الأموال التي تم صرفها والأرباح الصافية، وهذا حفاظا على ملكية المساهمين ومعرفة مسار أموالهم حتى تكون هناك شفافية وإفصاح لدى الملاك.

يقوم المدقق المحاسبي المالي برفع التقارير إلى المديرية العامة للمعالجة، وهذه الأخيرة تحيل الأمر إلى المديرية التنفيذية التي تمثل حوكمة الشركات لمراقبة سير العملية بإفصاح ودقة حتى تضمن مبادئ ومعايير الحوكمة في المؤسسة، وعليه فالتدقيق المحاسبي المالي هو الركيزة الأساسية في تطبيق الحوكمة، فمصادقيته تعني وجود الحوكمة. وللتوضيح أكثر قمنا بتلخيص الشكل الموالي :

الشكل (III - 5) مخطط يبين العلاقة بين التدقيق المحاسبي المالي و حوكمة الشركة.



المصدر : من اعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة.

خلاصة :

فيما يتعلق بالدراسة الميدانية ومن خلال قيامنا بدراسة حالة المؤسسة المينائية لمستغانم، ساعدتنا على التعرف عليها وعلى هيكلها التنظيمي، وقمنا بالتطرق إلى التحليل الوصفي للخصائص الديمغرافية للموظفين. كما تطرقنا إلى معرفة كيفية التدقيق الداخلي داخل المؤسسة وخاصة التدقيق المحاسبي المالي؛ كما تعرفنا على علاقة الموظفين مع الإدارة ومدى مساهمة التدقيق المحاسبي المالي هي حوكمة مؤسسة الميناء.

الخلاصة

الخاتمة العامة

1-الخاتمة:

إن حوكمة الشركات مفهوم جديد متعدد الجوانب يختلف من دولة إلى أخرى، وفقا لاختلاف القواعد والقوانين والتشريعات، ولا يوجد نموذج تعريف معياري يطبق في جميع دول العالم، بل يختلف وفقا للظروف الاقتصادية السياسية، القانونية والاجتماعية لكل دولة كما يتطور مع تطور العوامة ومستجداتها فقد ظهر هذا المفهوم بشكل أساسي لمعالجة مشاكل الوكالة الناجمة عن انفصال الملكية عن الإدارة، وانتشار سلسلة الفضائح والأزمات المالية للمؤسسات العالمية وما احتوت عليه من فساد إداري وتواطؤ مؤسسات المحاسبة والتدقيق مع كبار الإداريين في تلك المؤسسات. إن الأثر الايجابي لتطبيق حوكمة الشركات هو إعادة الثقة في المعلومة المالية وذلك يكون نتيجة للتطبيق الجيد للتدقيق المحاسبي المالي الاملايل والذي تعد المعلومة المالية مخرجاته.

وكون الجزائر من الدول حديثة العهد في مسعى التوافق مع تطورات التدقيق الدولي ، وكونها من الدول التي تسعى إلى إعطاء تسهيلات أكثر للاستثمار الأجنبي سواء أكان مباشرا أو غير مباشر، مطالبة استفادة بتكوين مدققها من منطلق دولي، لتسعى الى تطبيق مبادئ حوكمة الشركات و يسمح لها باستغلال مواردها البشرية، وتعطي ارتياحا اكبر للأطراف ذات المصلح والملاك.

ان هدفنا في هذه الدراسة إلى دراسة دور التدقيق المحاسبي المالي في حوكمة الشركات ودراسة مؤسسة جزائرية ثم تعميمها على شركات أخرى ولتحقيق هذا الهدف تم استعراض الإطار النظري والمفاهيمي للموضوع قصد الوقوف على خلفيته النظرية وتمحيص الدراسات السابقة بشأنه والاستفادة منها في تحديد المتغيرات المؤثرة في إشكالية الدراسة بوضوح ثم صياغتها في سؤال جوهري ما دور التدقيق المحاسبي المالي في حوكمة الشركات وفرضيتين رئيسيتين حينها استعرضنا الدراسة الميدانية والتي تعد تجسيدا للإطار النظري على أرض الواقع أو العكس، حيث تم استخلاص النتائج وتقديم اقتراحات بشأن الموضوع.

2-نتائج الدراسة:

بعد دراستنا لمختلف الجوانب المتعلقة بكل من التدقيق المحاسبي المالي وحوكمة الشركات، وكذا تبين دور التدقيق المحاسبي المالي في حوكمة الشركات قمنا باستخلاص النتائج التالية :

1-أن التدقيق المحاسبي المالي يعتبر أهم أحد مكونات عناصر تطبيق الحوكمة في المؤسسات، و أصبحت وظيفة التدقيق من الوظائف الهامة في المؤسسة ، وهذا لما تقدمه من مساندة لمجلس الإدارة؛ لجنة المراجعة، الإدارة العليا والمدقق الخارجي، وكذا مراجعتها لإدارة المخاطر ومن هنا فهي تساعد في تطبيق حوكمة الشركات؛

2- يلعب التدقيق الداخلي دورا بالغ الأهمية في دراسة وتقييم بل وتقويم نظام الرقابة الداخلية حيث تعتبر من أهم مقومات نجاحه، حتى وان كان هذا الدور خفي أو غير واضح لكنه موجود ولا بد من العمل على توضيحه بشكل أكبر؛

3-هناك علاقة طردية قوية جدا بين التدقيق الداخلي وكفاءة نظام الرقابة الداخلية؛

الخاتمة العامة

- 4- يمثل التدقيق سواء كان داخليا أو خارجيا من أهم الآليات الرقابية التي يعتمد عليها مفهوم حوكمة الشركات وكذلك التدقيق المحاسبي المالي؛
- 5- هناك تطور واضح جدا لمفهوم ووظيفة التدقيق المحاسبي المالي في ظل تطبيق مفهوم حوكمة الشركات؛
- 6- يقوم التدقيق المحاسبي المالي بإضافة قيمة للشركة من خلال الوظائف التي أصبح يعمل بأدائها في إطار حوكمة الشركات والتي تشمل توفير المعلومات لإدارة بكل مستوياتها، و تقويم نظام الرقابة الداخلية و تقويم إدارة المخاطر و تقويم التزام الشركة بمبادئ حوكمة الشركات؛
- 7- يعتبر التدقيق المحاسبي المالي أهم مكونات عناصر تطبيق الحوكمة رغم التأثير الكبير للحوكمة عليها وعلى تطورها، ويتضح من هذا أن العلاقة بين المتغيرين متبادلة ذات تغذية عكسية وليست من طرف واحد؛
- 8- تمثل حوكمة الشركات، الكيفية التي تدار المؤسسات وتراقب من طرف جميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، وبالتالي فهي تعتبر بمثابة الأداة التي تضمن كفاءة إدارة المؤسسة في استغلالها لمواردها و دراستها للمخاطر، وهو ما يعتبر كمؤشر عن تحقيق المؤسسة لأهدافها بالدرجة الأولى وأهداف الأطراف ذات العلاقة بها؛
- 8- إن مفهوم الحوكمة غير على مجتمعاتنا الإسلامية، لأنه نابع من الحكم الراشد و هو ما حث عليه ديننا الإسلامي الحنيف، انطلاقا من السنة النبوية الشريفة و القرآن الكريم و سيرة الخلفاء الراشدين؛
- 9- إن أسلوب حوكمة الشركات بما يتضمنه من مبادئ و قواعد و إجراءات تنظيمية و قانونية و محاسبية، مالية اقتصادية و أخلاقية... الخ، سيسمح بتفعيل تبني و استخدام معايير التدقيق الدولية و من ثم تحقيق درجة أكبر من الشفافية و الوضوح في البيانات في تلبية مختلف مصالح الأفراد؛
- 10- إدراك العديد من ذوي الاهتمام بالتدقيق سواء الممارسين منهم للدور الحديث الذي تلعبه المراجعة في تطبيق الحوكمة، و الحاجة الماسة لتفعيل العاملين في البيئة الجزائرية للوصول بالمؤسسات الجزائرية للمستوى العالمي؛
- 11- من أجل تجسيد الدور الفعلي و الحقيقي للتدقيق بالمؤسسات الجزائرية، لابد من الأخذ بعين الاعتبار ضرورة ترسيخ الركائز الأساسية لحوكمة المؤسسات، بالإضافة إلى تفعيل دور التدقيق فيها؛
- 12- تطبيق نظام سليم لأعمال المراجعة الداخلية خاصة يؤدي إلى تفعيل مبادئ حوكمة الشركات؛
- 13- يساهم تطبيق حوكمة الشركات في تحديد الصلاحيات و المسؤوليات في المؤسسة، و يحقق قدرا من الطمأنينة للمساهمين و المستثمرين للحفاظ على حقوقهم، كما أنه يساهم في حل المشاكل التي تواجه المؤسسات و خاصة المشاكل المالية و فقدان الثقة و المصدقية في التقارير المالية؛
- 14- كذلك يساهم في منع وصول الموظف الغير الجدير إلى المناصب العليا؛
- 15- يتطلب تنفيذ أعمال الحوكمة توفر تنظيم إداري و المهني المتكامل الذي يشمل على وجود مجلس إدارة فاعل و لجنة مراجعة، إدارة مراجعة داخلية و مراجع خارجي مستقل.

الخاتمة العامة

تقوم لجنة التدقيق بدورها في تعزيز العلاقة في الشركات ولكن علمها أن تحرص على عقد اجتماعات منتظمة مع المدققين الخارجيين، يحضرها المدققين الداخليين لتبادل الأفكار ومناقشة الخطط والتطورات وحل المشكلات.

3- الحلول المقترحة:

1- توفير الموارد المادية والأدوات المختلفة التي تساعد المدققين وتقلل من جهودهم وتزيد من تركيزهم وفعاليتهم عند القيام بمهامهم؛

2- محاولة الإهتمام بالتدقيق الداخلي من حيث معاييره ومقوماته، حيث يجب على المؤسسة أن تعمل على إيجاد السبل الكفيلة التي تمكن من أداء المدققين في أعمالهم بعيدين عن الضغوط المختلفة كالعمل على منحهم درجة أكبر من الاستقلالية، وهذا من خلال العمل على إنشاء لجنة خاصة بالتدقيق تعمل تحت مصلحتها مدققين داخليين؛

3- ضرورة الإهتمام بالتوصيات والاقتراحات التي تندرج ضمن التقرير النهائي للمدققين الداخليين، وزيادة بسط هيبة المراجعين الداخليين بين الموظفين، وتصحيح نظرتهم للمراجعين الداخليين بأنهم مساعدون، لا أكثر ولا أقل؛

4- توفير الجو الرقابي الفعال (غير المعرقل للنشاط) يساعد على بلوغ الأهداف بدرجات عالية من الفاعلية والكفاءة؛

5- سعي إلى تبني طرق ونماذج رقابية حديثة، تساعد على التقليل من الثغرات وأعمال الغش والتوفيق في القيام بأداء أشطهم بصورة فعالة؛

6- وجوب ترك دليل مادي على كل العمليات التسييرية الحادثة أي وثائق مكتوبة و ممضاة لكل عملية تسييرية، مع تفادي استعمال الأسلوب الشفهي؛

7- الاعتماد على جميع أدوات المراجع الداخلية في المؤسسة التي تعتبر أهم مقوماتها حيث يجب تفعيلها في عملية المراجعة الداخلية والانتقال من أدوات شكلية إلى أدوات تطبيقية وفعالة في اتخاذ القرار.

8- تقوم لجنة التدقيق بدورها في تعزيز العلاقة في الشركات ولكن عليها أن تحرص على عقد اجتماعات منتظمة مع المدققين الخارجيين، يحضرها المدققين الداخليين لتبادل الأفكار ومناقشة الخطط والتطورات وحل المشكلات؛

9- يجب الإهتمام بموضوع حوكمة الشركات عن طريق إجراء ندوات تحسيسية ومحاضرات من طرف خبراء في مجال الحوكمة؛

10- إصدار لوائح و منشورات داخلية تعرف الموظفين بحوكمة الشركات؛

11- الإهتمام أكثر بمهنة المحاسبة والتدقيق، وإعطاء أهمية لموضوع الإفصاح المحاسبي، وذلك أن الإقبال على تبني مبادئ الحوكمة؛

12- يجب أن تكون هناك وسيلة جيدة تضمن الإعداد الجيد للقوائم المالية للمؤسسة؛

13- الإهتمام أكثر بزيادة مستوى الإفصاح في القوائم المالية من قبل المؤسسة وكذلك تقارير مجلس الإدارة وشفافية المعلومات التي تتضمنها بحيث تكون ذات فائدة لمستخدمي تلك المعلومات.

الخاتمة العامة

4-التوصيات:

- بناء على الدراسة النظرية و نتائج الدراسة التطبيقية من هنا ندرج التوصيات الآتية و التي من شأنها المساهمة في تفعيل دور التدقيق المحاسبي المالي كآلية في حوكمة الشركات ، إذ لابد من:
- 1-الاهتمام بلجان التدقيق لما لها من دور هام في تفعيل وتقوية مهام التدقيق الداخلي مما يؤدي بدوره إلى تقوية نظام الرقابة الداخلية وتفعيل وإرساء مبادئ حوكمة الشركات بشكل سليم؛
 - 2 - العمل على زيادة الاهتمام بوظيفة التدقيق المحاسبي المالي وتفعيل دورها لما لها من أثر إيجابي في دعم تطبيقات الحوكمة وإحكام الرقابة على مختلف جوانب الأداء.
 - 3- العمل على متابعة تطور معايير التدقيق الداخلي ومدى علاقتها بحوكمة الشركات؛ مع القيام بإجراء دورات تدريبية للمدققين الداخليين على هذه المعايير؛
 - 4- إخضاع المدققين الداخليين وأساليب عملهم إلى عملية تقييم مستمرة لتحديد نقاط القوة والضعف في عملهم؛ والعمل على تطوير خبراتهم ومهارتهم ومساعدتهم في الاطلاع على أساليب التدقيق الحديثة المتبعة في الدول المتقدمة وضمان استقلاليتهم؛
 - 5- الدراسة المتأنية لنظام الرقابة الداخلية واستيعاب أهميتها البالغة والعمل على تعزيز وتقوية مقوماته وذلك لضمان الحماية القصوى للشركة؛
 - 6- إصدار مبادئ خاصة بحوكمة الشركات من دون الاستغناء عن المبادئ الدولية التي أصدرتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية والمبادئ التي أصدرتها بقية الدول والمؤسسات المختصة وذلك بهدف خلق مبادئ ملائمة لبيئة الأعمال الجزائرية بالاعتماد على التجارب العربية والدولية ؛
 - 7- الأخذ بالحوكمة كمنهج أساسي لتحقيق سلامة الأنشطة الاقتصادية و بالتالي التركيز على متطلباتها من رقابة المراجعة لتحقيق ذلك؛
 - 8- ضرورة الالتزام القانوني المؤسسات الجزائرية لتطبيق مبادئ الحوكمة ، والعمل على توفير الإطار المؤسسي والقانوني كبيئة مناسبة لذلك؛
 - 9- ضرورة إعادة تنظيم وظيفة التدقيق في المؤسسات الجزائرية بما يتضمن استقلاليتها ،موضوعيتها و فعالية عملياتها؛
 - 10- التركيز على الاهتمام بالدور ،الذي يجب أن تقوم به إدارة المخاطر لأهمية الدور المنوط بأدائها في تفعيل عقد مبادئ الحوكمة داخل المؤسسة؛
 - 11- ضرورة عقد دورات تدريبية ،ندوات متخصصة و كذا مؤتمرات علمية ،بصفة مستمرة ، و هذا فيما يخص حوكمة الشركات و دور المراجعة فيها ، يحضرها كل من المهنيين و الأكاديميين؛
 - 12- ضرورة تضمين التقرير الهائي للبيانات و القوائم المالية التي تعدها المؤسسات في ختام الفقرة المحاسبية تقريراً عن مدى الالتزام بمبادئ و قواعد الحوكمة في الشركات؛

الخاتمة العامة

13- ضرورة العمل على تكوين المستخدمين و المدراء في مجال الحوكمة و جعلها منهجا تطبيقيا يحتد به كل موظفا و مدير و الابتعاد عن الدراسات الأكاديمية الجوفاء؛

14- عدم اكتفاء الحوكمة بإصدار قوانين الحوكمة المؤسسية بل ينبغي الاهتمام باتخاذ البيئة السياسية و الاقتصادية المناسبة لتطبيقها، أي تلك البيئة التي تؤمن سياسة الشفافية و دولة القانون.

قائمة المصادر و المراجع

قائمة المراجع

الكتب:

- 1- أحمد علي خضر، حوكمة الشركات، الإسكندرية، دار الفكر الجامعي 2002.
- 2- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، عمان دار وائل، 2000.
- 3- رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كليولة، عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات النظري، الطبعة الأولى، عمان دار الميسرة، 2011.
- 4- طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات لمفاهيم المبادئ التجارب، القاهرة، المتطلبات الدار الجامعية، 2009.
- 5- عبد السلام محمد جمعة، إجراءات التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الإسكندرية، الدار الجامعية.
- 6- عبد الفتاح الصحن، احمد عبيد، وآخرون، أسس مراجعة الخارجية، مصر، المكتب الجامعي الحديث، 2007.
- 7- عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة، الإسكندرية، دار الجامعية، 2006.
- 8- عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، مراجعة الحسابات و حوكمة الشركات، الإسكندرية، دار الجامعية، 2006-2007.
- 9- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، الجزائر، ديوان المطبوعات الجزائرية، 2003.
- 10- محمد السيد سريا، أصول وقواعد المراجعة و التدقيق، الإسكندرية، دار المعرفة الجديدة، 2002.
- 11- محمد أحمد الخضيرى، حوكمة الشركات ، القاهرة، مجموعة النيل العربية، 2005.
- 12- محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، 2003.
- 13- محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات الشركات و معالجة الفساد الإداري و المالي، الإسكندرية، دار الجامعية، 2006.
- 14- محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، الأردن، دار الكنوز، 2009.
- 15- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية ، الطبعة الثانية، الإسكندرية، دار وائل للنشر، 2004.

الرسائل الجامعية:

- 1- بن داود محمد عبد النور، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات ، ورقة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير 2008-2009.
- 2- بوطمينة إبراهيم، دور التدقيق المحاسبي في حوكمة الشركات، مذكرة الماجستير، بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، 2012-2013.

قائمة المراجع

- 3- حنوف عبد الرحمان، حوكمة المؤسسة في المصارف الجزائرية وفقا لمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية و مبادئ لجنة بازل للرقابة المصرفية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، قسنطينة، علوم التسيير، 2012.
- 4- خلال عزيزة، دور المراجعة في تطبيق حوكمة الشركات، مذكرة لنيل شهادة الماستر، بوية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، 2012-2013.
- 5- عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات، مذكرة تخرج شهادة الماجستير، المدية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، 2008-2009.
- 6- مجنح عتيقة، دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير، بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، 2005-2006.

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى دور إبراز التدقيق المحاسبي المالي على حوكمة الشركات في ظل الجهود الرامية إلى تطوير وتحسين تسيير الشركات محل الدراسة ، وقصد تدعيم الجانب النظري قمنا باستعراض المفاهيم والمبادئ النظرية للتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، أما الجانب التطبيقي فقمنا بدراسة تطبيقية على مستوى مؤسسة ميناء مستغانم لمعرفة دور العلاقة بين التدقيق المحاسبي المالي وحوكمة الشركات ومحاولة تعميمها على الشركات الجزائرية. وخلصت الدراسة أن إلى وظيفة التدقيق ليس لها علاقة مباشرة بمبادئ حوكمة الشركات (المعاملة المتساوية للمساهمين، ضمان حقوق المساهمين، الافصاح والشفافية، دور أصحاب المصالح) في حين وجود علاقة بين وظيفة التدقيق المحاسبي المالي ومبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة لأنها وظيفة لصيقة بالإدارة العليا، حيث تساهم في مساعدة مجلس الإدارة في مراجعة إستراتيجية الشركة من واتخاذ ما يلزم لتأكد من عدم مخالفة الشركة للأنظمة والقوانين السارية ومدى ملاءمتها من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية وادارة المخاطر للمساعدة في تطبيق مبادئ الحوكمة .

الكلمات المفتاحية: حوكمة الشركات، التدقيق المحاسبي المالي، أطراف ذات علاقة بحوكمة الشركات.

Résumé :

Cette étude vise à adapter le rôle de mettre en évidence la vérification de la comptabilité financière sur la gouvernance d'entreprise à la lumière des efforts pour développer et améliorer la gestion des entreprises dans l'étude, et afin de renforcer le côté théorique, nous avons examiné les concepts de la théorie et des principes de l'audit interne et la gouvernance d'entreprise Le côté pratique, nous avons appliqué une étude au niveau du port de Mostaganem Fondation pour découvrir le rôle de la relation entre la comptabilité financière et d'audit de gouvernance d'entreprise et d'essayer de faire circuler les entreprises algériennes. L'étude a conclu que la fonction d'audit n'a pas de lien direct avec les principes de gouvernance d'entreprise (égalité de traitement des actionnaires, assurant capitaux propres, la divulgation et la transparence, le rôle des parties prenantes), alors qu'une relation entre la fonction de vérification du principe comptable et financier des responsabilités du conseil d'administration, car ils fonctionnent en étroite collaboration avec la haute direction, qui contribuent pour aider la Commission dans la révision de la stratégie de l'entreprise et de prendre ce qu'il faut pour vous assurer que la société ne contrevient pas aux règlements et lois en vigueur et leur pertinence en évaluant le système de contrôle interne et de gestion des risques pour aider à l'application des principes de gouvernance

Mots clés: gouvernance d'entreprise, la vérification de la comptabilité financière, les parties liées et de gouvernance d'entreprise.